

TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND
Avaliku õiguse osakond

Rauno Õismaa

E-RESIDENDI POOLT JUHITAVA EESTI ÄRIÜHINGU TULU MAKSUSTAMINE

Magistritöö

Juhendajad
Villy Lopman, LL.M
dr. iur. Lasse Lehis

Tallinn
2016

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. JURIIDILISE ISIKU TULU RAHVUSVAHELINE MAKSUSTAMINE	8
1.1. Residentsus	8
1.1.1. Residentsuse mõiste.....	8
1.1.2. E-residentsuse mõiste	10
1.1.3. Topeltresidentsuse tekkimine	14
1.2. Rahvusvahelise maksustamise põhimõtted	15
1.2.1. Residentsuse põhine maksustamine	15
1.2.2. Tuluallika põhine maksustamine	17
1.3. Topeltmaksustamine ja selle vältimine.....	19
1.3.1. Topeltmaksustamise olemus.....	19
1.3.2. Vabastusmeetodi rakendamine	22
1.3.3. Tasaarvestusmeetodi rakendamine	25
1.3.4. Maksulepingute rakendamine.....	27
1.4. Püsiv tegevuskoht	31
1.4.1. Püsiva tegevuskoha mõiste.....	31
1.4.2. Püsiva tegevuskoha maksustamine.....	36
2. MAKSULEPINGUTE MÕJU VÄLISRIIGIST JUHITAVA EESTI ÄRIÜHINGU TULU MAKSUSTAMISEL	40
2.1. Juriidilise isiku residentsus	40
2.2. Maksustamisõiguse jaotamine.....	47
2.2.1. Püsiv tegevuskoht ja ärikasum	47
2.2.2. Kinnisvaratulu	49
2.2.3. Dividend	50
2.2.4. Intress	52
2.2.5. Litsentsitasu	53
2.2.6. Kasu vara võõrandamisest	55
2.2.7. Muu tulu	57
2.3. Topeltmaksustamise vältimine	57
KOKKUVÕTE	60
TAXATION OF INCOME OF ESTONIAN COMPANY MANAGED BY E-RESIDENT ..	65
LÜHENDID	71
KASUTATUD KIRJANDUS	72

KASUTATUD ÕIGUSAKTID	76
KASUTATUD VÄLISLEPINGUD	77
KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA	79

SISSEJUHATUS

Äriühingu majandustegevuse üheks olulisemaks komponendiks on selle juhtimine. Äriühingu juhtimise all võib mõista äritegevusega seotud igapäevaste toimingute tegemist nagu töötajatele korralduste jagamist, raamatupidamise korraldamist või suhtlemist koostööpartneritega ja klientidega. Loomulikult hõlmab see ka äriühingu majandustegevuse tähtsamate küsimuste lahendamist, milleks võib olla näiteks lepingute allkirjastamine või juhatuse koosolekute pidamine. Antud loetelu ei ole ammendav, sest juhatus peab tegelema kõigega, mida äriühingu tegevuse korraldamiseks on vaja teha.

Piiriülene kaubandus, tehnoloogia areng ja rahvusvahelise kaubanduse kasv on oluliselt mõjutanud äriühingute juhtimist. Näiteks võib äriühing olla asutatud ühes riigis, kuid tema tegevused võivad toimuda üle maailma. Keerukamad ja maksustamise mõttes olulisimad probleemid on seotud äriühingu juhtimiskohaga seotud küsimustega, kuna aina enam võib äriühingu asutamise ning juhtimise riik erineda, st äriühingut juhitakse välisriigis. Kui piiriülene kaubandus ja rahvusvahelise kaubanduse kasv loovad teatud mõttes vajaduse äriühingu kaugjuhtimiseks, siis tehnoloogia areng annab selleks üha paremad võimalused. Ehkki enamjaolt toimub äriühingu kaugjuhtimine tavapäraste sidevahendite abil, siis on Eesti astunud selles osas sammu edasi. Alates 2014. aastast võimaldatakse välismaalastele e-residentsust ehk digitaalset dokumenti, mille abil on võimalik osaleda avalik-õiguslikus või eraõiguslikus elektroonilises asjaajamises. See on avardanud ka võimalust efektiivsemalt ja mugavamalt teostada Eesti seaduse alusel loodud äriühingu juhtimist ükskõik millisest paigast üle maailma.

Välisriigis toimuv juhtimine ja igapäevane majandustegevus võib aga oluliselt mõjutada äriühingu maksustamist, sest maksukohustuse ulatus sõltub äriühingu residentsusest,¹ mis omakorda võib sõltuda sellest, kus äriühingut tegelikult juhitakse. Rahvusvahelises maksustamises lähtutakse põhiliselt tuluallika põhisest maksustamisest ja residentsuse põhisest maksustamisest. Esimese printsiibi kohaselt maksustatakse isiku tulu riigis, kus see on tekkinud. Teine printsiip lähtub sellest, kus asub äriühingu tegelik juhtimiskoht. Kui äriühingut juhitakse faktiliselt välisriigis, käsitatakse teda reeglina selle riigi residendina, kus toimub juhtimine.² Selline põhimõte sisaldub ka Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni

¹ L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012, lk 175.

² K. A. M. Kelder. E-residentsuse varjatud karid ehk mis juhtub kaugjuhitava äriühinguga? – Maksumaksja 2014, nr 11, lk 32.

(OECD ehk *Organisation for Economic Co-operation and Development*) tulu- ja kapitalimaksu mudellepingus³ (inglise keeles *Model Tax Convention on Income and on Capital*, edaspidi: OECD mudelleping), mida riigid võtavad aluseks omavaheliste tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise tõkestamise lepingute (edaspidi ka maksulepingud) koostamisel. Lisaks on tegeliku juhtimiskoha põhimõtte sätestatud ka paljude välisriikide õigusaktides.

Kuigi residentsuse üle otsustamisel on tegelik juhtimiskoht rahvusvahelises maksupoliitikas läbiv põhimõtte, võib sellise koha määratlemine osutuda praktikas äärmiselt keeruliseks. Esiteks muudab selle raskeks juba eelpool mainitud tehnoloogia areng (sh e-residentsusega kaasnevad võimalused), mis võimaldab juhtimistoiminguid teha lihtsamalt ja eri paikadest. Teine põhjus tuleneb asjaolust, et tegeliku juhtimiskoha kontseptsiooni võidakse riigiti erinevalt mõista. Vaatamata sellele, et nii OECD juhistes kui ka erialakirjanduses on antud selle küsimuse lahendamiseks erinevaid suuniseid, ei pruugi riigid lähtuda alati samadest põhimõtetest või omistavad neile erineva kaalu. Sellegipoolest võib nentida, et laiemas perspektiivis on välja kujunenud teatud seisukohad, millele riigid antud küsimuses tuginevad. Lisaks võib tegeliku juhtimiskoha määratlemist mõjutada olukord, kus äriühingu juhtimist teostatakse mitmest riigist. See võib toimuda samaaegselt (nt kui juhatuse koosolekut peetakse video vahendusel) või erinevatel aegadel.

Eelnevast tulenevalt on ühes riigis asutatud ja teistes riikides toimetaval äriühingul potentsiaalne oht osutuda topeltresidendiks, kuna äriühingut loeb oma residendiks riik, kus ta on asutatud, kuid residendiks võib teda lugeda ka riik, kus toimub selle äriühingu tegelik juhtimine. Kuigi selline olukord võib tekkida iga kaugjuhitava äriühinguga, siis Eesti e-residentide lihtsamad võimalused välismaal juhtimisfunktsioonide teostamiseks soodustavad seda veelgi.

Käesoleva töö kirjutamise ajaks on e-residentide arv ligi 10 000 ning taotlusi on esitatud 127 erinevast riigist. E-residentide poolt on Eestis loodud uusi ettevõtteid peaaegu 500, kusjuures e-residentidega seotud ettevõtteid on suurusjärgus 1000. Võrreldes 2016. aasta jaanuariga on uute ettevõtete arv kasvanud ligikaudu 150 võrra, kuid e-residentidega seotud ettevõtteid on lisandunud üle 250.⁴ Selle kohta puudub aga info, kui paljusid ettevõtteid juhitakse välisriigis. Võib ainult oletada, et enamikel juhtudel asuvad e-residendid äriühingu juhtimisel oma

³ OECD Model Convention With Respect To Taxes On Income And On Capital 2014. – <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf> (26.04.2016).

⁴ EAS. E-residentsus. – <http://www.eas.ee/teenus/e-residentsus/> (26.04.2016).

koduriigis. Arvestades e-residentide poolt loodud ja nendega seotud ettevõtete arvu kasvu,⁵ siis puudutab residentsuse küsimus ning sellega seotud maksustamine ka aina suuremat hulka Eesti äriühingutest.

Tuginedes eeltoodule on magistritöö eesmärk analüüsida e-residendi poolt juhitava Eesti äriühingu tulu maksustamise reegleid. Kuivõrd maksustamine sõltub paljuski sellest, milline äritegevus tegelikult välisriigis aset leiab, siis uuritakse ka seda, kuidas mõjutab maksustamist teises riigis juriidilise isiku erinevate majandustegevusega ja juhtimisega seotud toimingute tegemine. Käesolev töö lähtub hüpoteesist, et välisriigist juhitava Eesti äriühingul tekib residentsus välisriigis, mis võib kaasa tuua äriühingu tulu maksustamise nii selles välisriigis kui Eestis.

E-residentsus on tehniliselt ja õiguslikult uus lahendus, mis esitab tõsise väljakutse tänasele regulatsioonile ja maksuhalduritele. Seega on autor seisukohal, et töö sisaldab endas uudseid põhimõtteid. Samuti ei ole autorile teadaolevalt välisriigist juhitava Eesti äriühingu tulu maksustamise teemat varem põhjalikumalt käsitletud.⁶

Eesmärgist lähtuvalt on töö jaotatud kahte peatükki. Esimeses peatükis käsitletakse juriidilise isiku tulu rahvusvahelise maksustamisega seotud mõisteid ja põhimõtteid, andes vastuse küsimustele, mille alusel määratakse kindlaks äriühingu maksukohustuse ulatus ning millistest printsiipidest lähtutakse tulu maksustamisel. Samuti uuritakse topeltnmaksustamise tekkimise põhjuseid ja selle vältimiseks kasutatavaid meetodeid. Antud peatüki viimases osas leiavad käsitlust püsiva tegevuskohaga seotud maksuküsimused. Teises peatükis analüüsitakse maksulepingute mõju välisriigist juhitava Eesti äriühingu tulu maksustamisel. Selleks võrreldakse maksulepingutes sisalduvaid reegleid juriidilise isiku residentsuse määramise ja topeltresidentsuse vältimise kohta ning nendest tulenevat mõju erinevate tululiikide maksustamisel.

Eesmärgi saavutamiseks on rakendatud valdavalt analüüsiv-võrdlevat meetodit, kus Eesti siseriikliku õigust on analüüsitud ja võrreldud Eestis kehtivate maksulepingutega ning rahvusvaheliselt üldtunnustatud maksustamise põhimõtetega. Kuivõrd Euroopa Liidus tuleb lisaks eelnevale arvestada ka ühenduses kehtivate reeglitega, siis on analüüsitud Euroopa Liidu õigusaktide mõju liikmesriikidevahelisel maksustamisel. Tulenevalt sellest on töö peamisteks allikateks Eesti tulumaksuseadus, teatud riikidega (India ja Hispaania) sõlmitud

⁵ EAS. E-residentsus. – <http://www.eas.ee/teenus/e-residentsus/> (26.04.2016).

⁶ Eesti residendist äriühingu tulumaksuga maksustamise eelseid ja puuduseid rahvusvahelises konkurentsisis on käsitanud L. Paltsar. Eesti residendist äriühingu tulumaksuga maksustamise eripära eelised ja puudused rahvusvahelises konkurentsisis. Magistritöö. Tartu 2015.

maksulepingud, tulumaksu puudutavad Euroopa Liidu direktiivid ning eesti- ja võõrkeelne erialakirjandus. Lisaks on olulisteks allikateks maksulepingute juurde kuuluvad protokollid ja seletuskirjad. Töös on analüüsitud ka Euroopa Liidu Kohtu praktikat, välisriikides kehtivat õigust ning muude riikidega sõlmitud maksulepinguid.

Magistritööd iseloomustavad järgmised märksõnad: tulumaks, maksustamine, topeltmaksustamine, rahvusvahelised lepingud, rahvusvaheline maksuõigus.

1. JURIIDILISE ISIKU TULU RAHVUSVAHELINE MAKSUSTAMINE

1.1. Residentsus

1.1.1. Residentsuse mõiste

Tulumaksuga maksustamisel liigitatakse maksumaksjad residentideks ja mitteresidentideks. Residenti mõiste kaudu määratakse kindlaks isiku staatus ja tema maksukohustuse ulatus.⁷ Selline määratlus näitab ära, millisel riigil on õigus maksustada juriidilise isiku kõiki tulusid ehk millisele riigile peab ta esitama oma ettevõtte peamise tuludeklaratsiooni. Kui enamikes riikides on levinud juriidilise isiku kogu tulu maksustamine, siis Eestis on ettevõtte tulumaksu eripäraks see, et maksustamisele kuulub ainult jaotatud kasum. Kui väljamaksed puuduvad, ei ole kohustust esitada ka tulumaksu deklaratsiooni.

Resident on üldise maksukohustusega isik, kelle tulude maksustamisel kehtib maailmatulu printsiip. See tähendab, et kui isik on Eesti resident, siis kõik tema Eestist ja välisriigist saadud tulud kuuluvad maksustamisele Eestis. Mitteresident on seevastu piiratud maksukohustusega isik, kelle suhtes rakendatakse tuluallika printsiipi ehk isik maksab Eestis tulumaksu ainult Eestis asuvatest tuluallikatest saadud tulult. TuMS⁸ § 6 lg 2 kohaselt loetakse juriidiline isik Eesti residentiks, kui ta on asutatud Eesti seaduse alusel. See tähendab, et iga Eestis asutatud ja siin registrisse kantud äriühing on automaatselt Eesti resident. Residentsuse määramine juhtimiskoha järgi toimub Eestis vaid Euroopa äriühingu ja Euroopa ühistu staatuse üle otsustamisel.⁹

Erinevalt Eestist lähtutakse välisriikides juriidilise isiku residentsuse määramisel juhtorgani tegelikult asukohast või mõlemast näitajast korraga.¹⁰ Residentsuse üle otsustamine toimub enamikes riikides kindlate meetodite põhjal, selgitamaks välja, kas isikul on riigiga piisav side, et teda saaks maksustamise mõttes lugeda residentiks. Ehkki juriidilise isiku staatuse määramine võiks toimuda ka tema omanike kaudu, võib sellist varianti pidada keeruliseks, kulukaks ja tihti ka teostatamatuks, sest üha väiksem on omavaheline seos juriidiliste isikute ja tema füüsilisest isikust omanike residentsuse vahel. Seetõttu on rahvusvahelises praktikas välja kujunenud kaks peamist residentsuse määramise meetodit. Esimesel juhul vaadatakse

⁷ L. Lehis (viide 1), lk 175.

⁸ Tulumaksuseadus. – RT I 1999, 101, 903; RT I, 17.12.2015, 23.

⁹ L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid. Tartu: Casus Tax Services OÜ 2015, lk 90-91.

¹⁰ L. Lehis (viide 8), lk 90-91.

juriidilise isiku õiguslikku sidet riigiga, mille alusel on ta loodud. Teise meetodi kohaselt vaadatakse juriidilise isiku tegelikku juhtimiskohta, et tuvastada seos äriühingu ja riigi vahel. Kuigi äriühingul võib olla mitu juhtimiskohta, on OECD mudellepingu ametlikes kommentaarides (inglise keeles *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version*, edaspidi: OECD mudellepingu kommentaarid) märkinud, et äriühingul võib küll olla mitu kohta, kus toimub juhtimine, kuid tal saab olla ainult üks tegelik juhtimiskoht kindlal ajahetkel.¹¹ Juhul, kui kumbki nimetatud meetodist on staatuse määramiseks piisav, maksustab riik isikut kui oma resident.¹²

Eelnevalt kirjeldatud olukord muutub veelgi keerulisemaks, kui äriühingu juhatuse koosolek, kus tehakse ka äriühingu peamised otsused, toimub video vahendusel, sest koosolekust osavõtjad ei pea sellisel juhul asuma üldsegi samas riigis. Olukorras, kus äriühingu juhatuse liikmed asuvad koosoleku ajal mitmes erinevas riigis, on väga keeruline määrata, kus asub selle tegelik juhtimine ning millise riigi residentiks tuleb teda pidada. Siinkohal on võrdlemisi keeruline tugineda ka OECD seisukohale, kuid on leitud, et tõenäoliselt tuleks sellisel juhul hinnata näiteks äriühingu igapäevaste juhtimisfunktsioonide teostamise asukohti. Komplitseeritumate määratlemisreeglite järgimine on kahtlemata keerulisem, kuid teatud juhtudel võib selle tulemusel maksutulu olla suurem.¹³ Seda eelkõige sellepärast, et põhjalikum regulatsioon võib tagada selguse ka keerukamates residentsust puudutavates küsimustes.

Residentist juriidilise isiku maksustamist reguleerivad Eestis TuMS §-d 48-52. Seejuures ei oma tähtsust, kas tegemist on äriühinguga, mittetulundusühinguga, sihtasutusega, avalik-õigusliku juriidilise isikuga või riigitulundusasutusega. Erisoodustustelt (§ 48) maksavad tulumaksu lisaks eelnevatele veel ka riigi- ja omavalitsusasutused ning füüsilisest isikust ja mitteresidentist tööandjad. Juriidilise isiku maksuobjekt on §-des 48-52 loetletud ammendavalt, mis tähendab, et nendes nimetatata väljamaksetelt tulumaksu maksmise kohustust ei teki. Seejuures on oluline märkida, et dividendide väljamaksmisel ei sõltu selle maksustamine väljamakse saajast, kuna Eestis maksustatakse äriühingu kasumit, mitte aktsionäri tulu.¹⁴

¹¹ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version 2014, lk 91. – http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page1 (03.01.2016).

¹² M. Kobetsky. International Taxation of Permanent Establishments. Principles and Policy. Cambridge: Cambridge University Press 2011, lk 27.

¹³ A. Lymer, J. Hasseldine. The International Taxation System. Boston: Kluwer Academic Publishers 2002, lk 60.

¹⁴ L. Lehis (viide 8), lk 151.

1.1.2. E-residentsuse mõiste

2013. aasta Vabariigi Valitsuse korraldusega¹⁵ kiideti heaks Majandus- ja Kommunikatsiooniministeeriumi „Eesti infoühiskonna arengukava 2020“¹⁶, milles nähti ette virtuaalse ehk e-residentsuse käivitamist, sihtides riigi e-teenustega sarnast positsiooni nagu seda on Šveitsi panganduses. 21. oktoobril 2014 a. võeti Riigikogus vastu isikut tõendavate dokumentide seaduse ja riigilõivuseaduse muutmise seadus¹⁷, millega määrati e-residendi digitaalse isikutunnistuse andmise kord ja eesmärgid. ITDS-i¹⁸ täiendati peatükiga 5² „E-residendi digitaalne isikutunnistus“, mis muuhulgas määratleb e-residendile digitaalse isikutunnistuse väljaandmise eesmärgi: soodustada Eesti majanduse, teaduse, hariduse või kultuuri arengut, luues võimaluse kasutada e-teenuseid Eesti digitaalse dokumendiga (§ 20⁵ lg 2). ITDS-i ja RLS-i muutmise seaduse eelnõu seletuskirja kohaselt omavad mitteresidendid võimalust enda isiku elektroonses keskkonnas õiguslikult siduvalt tuvastamiseks ja digiallkirja andmiseks juhul, kui neil on mõne Euroopa Liidu liikmesriigi elektrooniline isikut tõendavat dokument ehk e-ID. Antud dokumendil põhinevad elektroonilised lahendused ei ole aga piiriüleste lahendustena leidnud laia kasutust ning on suunatud üksnes EL-is elavatele isikutele.¹⁹

Laiemas perspektiivis soovitakse e-riigi võimaluste ja vahendite kasutamine seada lahti isiku residentsusest või kodakondsusest, pakkudes välisriikides asuvatele või elavatele isikutele digi-ID kasutamise võimalust ja seeläbi kaasata Eestis majanduse, hariduse ja teaduse arendamisse võimalikult suurel hulgal välisriigi kodanike. Kuivõrd klassikalises tähenduses tähistab mõiste „resident“ muuhulgas määratlust „riigis registreeritud ettevõtte või alaliselt elav isik; pidevalt välisriigis elav teise riigi kodanik“, siis e-residenti tuleb mõista kui isikut, kes resideerub e-riigis, olles e-riigi alaline virtuaalne elanik. Digitaalne isikutunnistus võimaldab välismaalastel osaleda Eesti avalik-õiguslikes ja eraõiguslikes asjaajamistes, olenemata tema füüsilisest viibimiskohast. Täiendavalt on ITDS-i muutmise seaduse eelnõu seletuskirjas märgitud digi-ID väljaandmise peamiseks eesmärgiks muuta asjaajamine Eestis

¹⁵ „Eesti infoühiskonna arengukava 2020“ ja selle rakendusplaani aastateks 2014-2015 heakskiitmine. – RT III, 19.11.2013, 14.

¹⁶ Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium. Eesti infoühiskonna arengukava 2020. – https://valitsus.ee/sites/default/files/content-editors/arengukavad/eesti_infouhiskonna_arengukava_2020_0.pdf (03.01.2016).

¹⁷ Isikut tõendavate dokumentide seaduse ja riigilõivuseaduse muutmise seadus. – RT I, 29.10.2014, 1.

¹⁸ Isikut tõendavate dokumentide seadus. – RT I 1999, 25, 365; RT I, 23.03.2015, 17.

¹⁹ Isikut tõendavate dokumentide seaduse ja riigilõivuseaduse muutmise seaduse eelnõu (699 SE) seletuskiri (edaspidi allmärkustes: Eelnõu (699 SE) seletuskiri), lk 2. – <http://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/6214b217-ee37-48db-a3b8-f872dff9c40f/Isikut%20t%C3%B5endavate%20dokumentide%20seaduse%20ja%20riigil%C3%B5ivuseaduse%20muutmise%20seadus/> (03.01.2016).

tegutsevatele ning Eestiga seotud välismaalastele ja välisettevõtetele sama lihtsaks kui see on kodanikel ja füüsilistel residentidel, võimaldades neil tuvastada oma isikut ja anda allkirja, ilma isiklikult selleks kohale ilmumata.²⁰ Ehkki e-residentidele loodud võimalusi on mitmeid, tasub siinkohal ära märkida olulisimad, milleks on dokumentide digiallkirjastamine, Eestis äriühingu asutamine ja selle juhtimine välisriigist, pangaülekannete tegemine ning maksude deklareerimine.²¹

ITDS § 20⁶ lg 1 kohaselt võib digitaalse isikutunnistuse välja anda isikule, kellel on seos Eesti riigiga või põhjendatud huvi kasutada Eesti riigi e-teenuseid. Käesoleva töö seisukohast lähtudes võib üheks põhjendatud huviks pidada soovi tegutseda Eesti ettevõtluskeskkonnas. Eesti ärimaastikust osa saamiseks võimaldab e-residentsus välisriigi isikul e-äriregistri ettevõtjaportaali kasutamist ja selle kaudu juriidilise isiku asutamist, ilma, et oleks vajalik füüsiline kohalolek Eestis. Lisaks annab digi-ID võimaluse välisriigis asuval isikul juhtida Eesti seaduse alusel loodud ja siin registrisse kantud äriühingut oma koduriigist või ükskõik millisest maailma paigast.²² Vaatamata avaratele võimalustele, tekivad probleemid välisriigist juhitava äriühingu osas just tema residentsuse küsimuses.

TsÜS²³ § 29 lg 1 kohaselt on juriidilise isiku asukoht tema juhatuse või juhatust asendava organi asukoht, kui seaduses ei ole sätestatud teisiti. Seega kehtib nõue, et kui äriühing soovib ennast Eesti äriregistrisse kanda, peab ta tagama, et tema juhatuse või juhatust asendava organi asukoht oleks Eestis. Juhatuse asukoht on aga määratlemata õigusmõiste, mida on võimalik mõista kohana, kus juhatuse teostab ühingu igapäevast juhtimist, kui ka asukoha aadressina, mis on täpsem kui asukoht, nõudes infot ka maja või korteri aadressi kohta. „Asukoht“ ja „asukoha aadress“ peavad Eesti õiguse kohaselt siiski kokku langema. Selline nõue tuleneb ÄS § 22 lg 1, § 62 lg 5 ja § 64 p 2 koosmõjust.²⁴

TsÜS § 29 lg 1 ei anna vastust küsimusele, kuidas määrata kindlaks juhatuse või selle asendava organi asukohta, sh kuidas määrata kindlaks, kas selline asukoht asub Eestis.²⁵ Tsiviilseadustiku üldosa seaduse kommentaarides on aga leitud, et TsÜS § 29 lg 1 tähenduses peaks juhatuse asukoht eelduslikult seonduma kohaga, kus teostatakse juriidilise isiku

²⁰ Eelnõu (699 SE) seletuskiri, lk 2-14.

²¹ Siseministeerium. Ainulaadne lahendus avab välismaalastele Eesti e-teenused. – <https://www.siseministeerium.ee/et/ainulaadne-lahendus-avab-valismaalastele-eesti-e-teenused> (03.01.2016).

²² Äriseadustiku ja teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu väljatöötamise kavatsus (edaspidi allmärkustes: Äriseadustiku jt seaduste muutmise seaduse eelnõu väljatöötamiskavatsus), lk 1. – http://www.koda.ee/public/VTK_AS_jt_seaduste_muutmine_08.10...pdf (03.01.2016).

²³ Tsiviilseadustiku üldosa seadus. – RT I 2002, 35, 216; RT I, 12.03.2015, 106.

²⁴ Äriseadustiku jt seaduste muutmise seaduse eelnõu väljatöötamiskavatsus, lk 2.

²⁵ M. Torga, K. Espenberg. E-residentsuse projekti tsiviilõiguslike riskide kaardistamine: lõpparuanne. Tartu: Tartu Ülikooli sotsiaalteaduslike rakendusuuringute keskus RAKE 2015, lk 8.

juhtimist.²⁶ Kuna ka selline määratlemine ei ole üheselt selge, võib selleks eelduslikult pidada kohta, kus toimub äriühingu faktiline juhtimine ehk kus võetakse vastu tema juhtimisega seotud otsuseid ja antakse korraldusi äriühingu juhtimiseks. Eeltoodu põhjal peaks äriühing TsÜS § 29 lg 1 tähenduses Eestis asuva juhatuse või seda asendava organi omamiseks äriühingut ka tegelikult juhtima Eestist.²⁷

ÄS²⁸ § 22 lg 1 kohaselt peab Eestis asuvate füüsilisest isikust ettevõtjate ettevõtete ja äriühingute kohta äriregistrit Tartu Maakohtu registriosakond. Vaatamata sellele, et tegelikkuses tuleks Eestis asukoha omamiseks äriühingut ka faktiliselt juhtida Eestist, jäävad paraku vastupidisel käitumisel registripidaja käed lühikeseks. Näiteks juhul, kui äriühing on põhikirjas märkinud juriidiliseks asukohaks Eesti ning ka äriregistrisse on kantud asukohaks Eesti, siis ei ole registripidajal võimalust takistada seda, et äriühingu juhatuse liikmed elavad, töötavad ja võtavad äriühinguga seotud otsuseid vastu välisriigis.²⁹ Kuigi ÄS § 71 lg 1 lubab valeandmete esitamise korral registripidajal ettevõtjat ja kõiki andmete esitamiseks kohustatud isikuid trahvida, siis on ilmselt praktikas registripidajal võrdlemisi keeruline veenduda selles, et äriühingut juhitakse faktiliselt väljaspool Eestit. Samuti selles, et andmed äriühingu juhatuse asukoha kohta on seetõttu valed.³⁰ Hoolimata registripidaja võimalusest ettevõtjat trahvida, võib siiski praktikas esineda juhtumeid, kus Eestis registreeritud äriühingut juhitakse faktiliselt välisriigis.

Eelpool kirjeldatud probleemi lahendamiseks soovib seadusandja e-residentsuse institutsiooni silmas pidades teha muudatusi äriühingu ja juhatuse asukoha määratlemises. Selleks esitas Justiitsministeerium 2015. a oktoobris ministeeriumitele kooskõlastamiseks ja huvirühmadele arvamuse avaldamiseks äriseadustiku ja teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu väljatöötamiskavatsuse³¹. Lahendusena pakub Justiitsministeerium võimalust lubada Eesti äriühingut juhtida ilma, et selle juhatus oleks kohustatud oma asukohaks määrama Eestit. Selle elluviimiseks plaanitakse kaotada juhatuse Eesti asukohanõue, et registrisse saaks kanda välismaalase koduriigi ja e-posti aadressi, mille kaudu oleks võimalik dokumente kätte toimetada.³² Juhul, kui ühegi juhatuse liikme elukoht ei ole Eestis, nähakse võimalusena kehtestada tingimus, et äriühingul peab Eestis olema kontaktisik, kellele saaks kätte toimetada

²⁶ P. Varul jt (koost). TsÜS § 29/3.1. – Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Komm vlj. Tallinn: Juura 2010.

²⁷ M. Torga, K. Espenberg, lk 8.

²⁸ Äriseadustik. – RT I 1995, 26, 355; RT I, 30.12.2015, 73.

²⁹ M. Torga, K. Espenberg, lk 8.

³⁰ M. Torga, K. Espenberg, lk 9.

³¹ Äriseadustiku jt seaduste muutmise seaduse eelnõu väljatöötamiskavatsus (viide 22).

³² M. Torga, K. Espenberg, lk 5.

tahteavaldusi.³³ Selline kavatsus on kahtlemata uuenduslik, kuid võib endaga kaasa tuua segadust äriühingule ja selle tehingutele kohaldatava õiguse ning kohtualluvusega. Tõsisemaks probleemiks võib siinjuures aga pidada seda, et välisriigid, mis lähtuvad n-ö asukohateooriast, ei pruugi tunnustada faktiliselt nende riigist juhitud Eesti äriühingut Eesti äriühinguna.³⁴

Ehkki e-residentsus on Eestis veel noor, oli see projekt populaarne juba käivitamise aastal. Ainuüksi esimese aasta jooksul ühines üle 7000 inimese enam kui 100 riigist, mis ületas esialgselt püstitatud eesmärgi rohkem kui kolmekordselt.³⁵ Kahtlemata oli projekti edukus suur juba esimesel aastal. Majandus- ja Kommunikatsiooniministeeriumi programmiga „10 miljonit eestlast“ soovitakse lähema kolme aasta jooksul Eestisse tuua vähemalt 17 000 e-residenti ja läbi nende 5000 ettevõtet ning aastaks 2025 lausa 10 miljonit e-residenti.³⁶ Seega on väga tõenäoline, et nii suur e-residentide ja nendega seotud ettevõtete arv toob endaga kaasa omajagu maksuõiguslikke probleeme. Seda eelkõige äriühingu välisriigist juhtimise tõttu.

Kokkuvõtvalt ei ole e-residendile väljaantava digi-ID näol tegemist n-ö tavapärase digitaalse isikutunnistusega ning erineb nii kontseptuaalses kui ka õiguslikus mõttes. Kontseptuaalses mõttes on selle sisuks Eesti IT-lahenduste kasutamine rahvusvahelise majandusliku, poliitilise ja kultuurilise koostöö soodustamiseks ja arendamiseks, mis annab välisriigi isikutele täiendava võimaluse Eestis erinevates valdkondades digitaalseks asjaajamiseks. Õiguslikus mõttes tuleb silmas pidada, et e-residentsuse digi-ID on hüve, mitte õigus.³⁷ Seega ei anna e-residentsus kodakondsust, maksuresidentsust, elamisluba ega Euroopa Liitu sisenemise luba. Samuti ei ole e-residendile antav digi-ID isikut tõendav dokument ega reisidokument ning sellel puudub foto.³⁸ Töö autorile teadaolevalt seostatakse e-residentsust välisriikide elanike poolt tihtipeale just maksuresidentsusega.

³³ Äriseadustiku jt seaduste muutmise seaduse eelnõu väljatöötamiskavatsus, lk 7.

³⁴ A. Aru, P. Lember. E-residentsus muudab äriühingute juhtimise välismaalt lihtsamaks. – Äripäeva käsiraamatute õigussari. Tallinn: Äripäeva teabekirjastus 2015. – http://www.tarkgruntesutkiene.com/public-files/uudiskiri_2015_11.pdf (04.01.2016).

³⁵ R. Leas. E-residentsus on end aastaga tõestanud, kuid teenust saab veel lihvida. – ERR 02.12.2015. – <http://uudised.err.ee/v/eesti/6689fd67-51cd-48ab-9dec-3bc1a9d7b592/e-residentsus-on-end-aastaga-toestanud-kuid-teenust-saab-veel-lihvida> (16.01.2016).

³⁶ Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium. 10 miljoni eestlase programmi viib ellu EASi juurde loodav meeskond. – <https://www.mkm.ee/et/uudised/10-miljoni-e-eestlase-programmi-viib-ellu-easi-juurde-loodav-meeskond> (16.01.2016).

³⁷ Eelnõu (699 SE) seletuskiri, lk 23.

³⁸ Siseministeerium. Ainulaadne lahendus avab välismaalastele Eesti e-teenused. – <https://www.siseministeerium.ee/et/ainulaadne-lahendus-avab-valismaalastele-eesti-e-teenused> (23.01.2016).

1.1.3. Topeltresidentsuse tekkimine

Residentsus võib isikul tekkida ka kahes või isegi mitmes riigis üheaegselt. Juriidilise isiku topeltresidentsus tekib reeglina siis, kui äriühing on asutatud ühes riigis, kuid tema tegelikku juhtimist teostatakse mõnes muus riigis. Põhjuseks on asjaolu, et paljud riigid defineerivad residentsust erinevalt, mistõttu võib tekkida olukord, kus äriühingul tekib residentsus kahes või enamas riigis korraga.³⁹ Lihtsa näitena võib tuua olukorra, kus Eesti seaduse alusel asutatud osaühingu juhataja elab ja töötab Austrias, kus ta teeb selle osaühingu igapäevaseid majandustehinguid. Eesti tulumaksuseaduse kohaselt loetakse sellist juriidilist isikut Eesti residendiks. Samal ajal peab Austria riik osaühingut oma riigi residendiks, kuna selle tegelik juhtimine toimub nende riigis. Rahvusvahelise maksuõiguse põhimõtete kohaselt puuduvad argumendid, mis keelaksid nii Eestil kui Austrial äriühingut maksustada, mistõttu on tulemuseks võimalik topeltnmaksustamine.⁴⁰

Arvestades üha laiemat majandustegevuse levikut rahvusvahelisel ärimaastikul, mida ühest küljest soosib tänapäeva tehnoloogia, ei ole juriidilisel isikul keeruline sattuda maksustamise mõttes mõne teise riigi huviorbiiti. Juriidiliste isikute suurenenud mobiilsuse tõttu tegutsevad äriühingud üha enam välisriikides.⁴¹ Riigid, kes lähtuvad maksustamisel nn territoriaalsuse printsiibist, on eriti hoolikad jälgima, millist tegevust korraldatakse nende territooriumil, sest nende maksutulu sõltub sellest, kus toimub äriühingu tegelik kontrollimine ja tegevus. Sellisteks riikideks on eelkõige üldise õiguse maad.⁴² Seejuures on Suurbritannia kohus märkinud, et mõne äriühingu puhul ei olegi võimalik määrata selle juhtimise ja kontrollimise asukohana ühte riiki, kuna juhtimine ja kontroll võivad olla jaotatud mitme riigi vahel või muuta oma asukohta. Kohtuasjas, milles ettevõtte administratiivne kontroll oli jaotatud Suurbritannia ja välisriigi vahel, leidis kohus, et kuigi ettevõtte on välisriigi resident, omab ta siiski maksustamise mõttes residentsust ka nende riigis.⁴³

Vaatamata sellele, et ettevõtte juhtimisfunktsioonide teostamine välisriigist ei ole tekkinud viimastel aastatel, ega isegi viimastel aastakümnetel, annab Eesti riigi poolt võimaldatav e-residentsus sellele kindlasti uue tähenduse. Residentsus viiakse sellisel kujul lausa virtuaalsetesse sfääridesse, võimaldades e-residendil osaleda aktiivselt Eestis registreeritud

³⁹ C. H. J. I. Panayi. Double Taxation, Tax Treaties, Treaty Shopping and the European Community. – Eucotax Series on European Taxation. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2007, lk 15.

⁴⁰ K. A. M. Kelder, lk 32.

⁴¹ P. Pistone. The Impact of Community Law on Tax Treaties. Issues and Solutions. – Eucotax Series on European Taxation. London: Kluwer Law International 2002, lk 177-178.

⁴² K. A. M. Kelder, lk 33.

⁴³ HM Revenue and Customs. Company Residence: the Case Law Rule – Central Management and Control. – <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/intm120060.htm> (30.01.2016).

äriühingu juhtimises. Paraku võib välisriigis teostatav äriühingu juhtimine ja igapäevaste majandustehingute tegemine tuua kaasa topeltresidentsuse.⁴⁴

1.2. Rahvusvahelise maksustamise põhimõtted

1.2.1. Residentsuse põhine maksustamine

Rahvusvahelises maksustamises lähtutakse peamiselt kahest põhimõttest: residentsuse põhine maksustamine ehk residentsusprintsiiip ja tuluallika põhine maksustamine ehk tuluallika printsiiip. Kuigi lisaks neile võib välja tuua veel ka kodakondsusprintsiiibi, ei ole selle kontseptsioon käesolevas töös relevantne ning käsitlemist leiavad üksnes kaks esimest.

Erialakirjanduses nimetatakse residentsusprintsiiipi teisiti ka kui maailmatulu printsiiip⁴⁵, ülemaailmse maksustamise printsiiip või piiramatu maksustamise printsiiip. Seda põhjusel, et residentsusprintsiiibi kohaselt maksustatakse isiku kogu maailmas teenitud tulu riigi poolt, mille resident ta on, hoolimata tulu teenimise kohast ja isiku samaaegsest residentsusest teises riigis. Nimetatud põhimõte lähtub isiku seosest riigiga, mille juristiktsooni ta kuulub, mitte tulu päritolust või asukohast.⁴⁶ Äriühingute puhul põhineb see eelkõige tegeliku juhtimiskoha kontseptsioonil. Ehk teisisõnu, kui ühes riigis asutatud äriühingut juhitakse tegelikult teisest riigist, võib äriühingul tekkida residentsus riigis, milles toimub selle juhtimine.⁴⁷

Residentsusprintsiiibi rakendamiseks peavad maksuadministratsioonid suutma esmalt määrata isiku residentsuse.⁴⁸ Paraku sisustatakse residentsuse mõistet näiteks EL-is ja ka väljaspool seda erinevalt. Suurbritannias vaadatakse äriühingu residentsuse määramisel äriühingu juhtimis- ja kontrollfunktsioonide teostamise kohta ning äriühingu seadusjärgset registreerimisriiki.⁴⁹ Sealne kohus on rõhutanud, et äriühing asub seal, kus toimub tema tegelik juhtimine, ning tegelik juhtimine leiab aset seal, kus asub äriühingu juhatus ja kontrollimine.⁵⁰ Austrias on seevastu levinud soodsama maksujuristiktsooni tõttu äriühingute asutamine naaberriikides Bulgaarias ja Slovakkias. Juhul, kui nendel äriühingul puudub vastavas riigis tegevuskoht, juhatus liige ei oma seal elamispinda või puuduvad tõendid tema välisriigis viibimise kohta, siis kohtleb Austria äriühingut kui oma resident. Belgias on aga ette nähtud, et residentsuse staatuseks peab äriühingu juhtimine, raamatupidamine, juhatus ja

⁴⁴ K. A. M. Kelder, lk 32.

⁴⁵ L. Lehis (viide 1), lk 228.

⁴⁶ C. H. J. I. Panayi, lk 3.

⁴⁷ K. A. M. Kelder, lk 32.

⁴⁸ C. H. J. I. Panayi, lk 3.

⁴⁹ C. H. J. I. Panayi, lk 3.

⁵⁰ HM Revenue and Customs. Company Residence: the Case Law Rule – Central Management and Control. – <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/intm120060.htm> (24.01.2016).

aktsionäride koosolekud jmt toimuma nende riigis.⁵¹ Näiteks Indias loeti aga varem juriidiline isik residendiks, kui tema juhatus ja kontrollorganid asusid täielikult Indias, kuid 2015. aastal tehtud muudatuste tulemusel on juriidiline isik India resident juhul, kui tema tegelik juhtimine leiab aset Indias.⁵²

Residentsusprintsiiibi nõrkuseks võib pidada seda, et sellega on võimalik manipuleerida. Arvestades, et residentsuse üle otsustamisel vaadatakse ühe kriteeriumina äriühingu õiguslikku sidet riigiga, siis on võimalik asutada äriühing soodsama maksusüsteemiga riigis. Samuti on võimalik tekitada olukord, kus antud riiki saaks käsitada äriühingu tegeliku juhtimiskohana. See on mõeldav siis, kui äriühingu juhatuse koosolek toimub vastavas riigis ning peamised otsused tehakse antud koosolekul.⁵³

Vaatamata juriidilise isiku staatuse otsustamisel tekkivatele probleemidele, toetavad mitmed riigid maksustamist just residentsusprintsiiibi järgi ja seda erinevatel põhjustel. Esiteks sellepärast, et resident peaks teenima residendiriigi huve. Olles ühe kindla riigi resident, tuleks antud isikul panustada ka selle riigi tuludesse. Taoline käsitlus meenutab pigem nn kasuprintsiipi, mida seostatakse tihti aga tuluallika põhise maksustamisega. Kasuprintsiip lähtub põhimõttest, et riik peaks maksustama isikuid, kes saavad sellelt riigilt teatud hüvesid (nt erinevate teenuste ja infrastruktuuri näol), mis tegutsemist ja tulu teenimist võimaldavad.⁵⁴ Ehkki mõningal määral saavad sellistest hüvedest osa ka residendid, kelle tegelik majandustegevus toimub välisriigis, võib nendest saadavat kasu pidada suuremaks isikutel, kes reaalselt antud riigis oma äritegevust läbi viivad.

Teiseks on residentsuprintsiip eelistatum, kuna tulu asukoha järgi maksustamisel on lihtsam maksudest kõrvale hoiduda. Nimelt on tuluallika riigil keeruline tuvastada ja jälgida välisriigi äriühingute tegevust oma territooriumil. Vastuargumendina võib väita, et sarnased probleemid tekivad ka residentsuse põhisel maksustamisel. Juhul, kui isik viibib füüsiliselt tuluallika riigi territooriumil, ei ole ka residendiriigil lihtne välisriigist teenitud tulu tuvastada.⁵⁵ Kuigi mõlemal printsiibil leidub nii poolt- kui vastuargumente, tekitab residentsusprintsiiip maksuhalduritele tõenäoliselt suurema halduskoormuse, sest ilma tõhusa koostööta teiste riikidega, võib residentide välistulude haldamine osutuda vägagi keeruliseks.

⁵¹ K. A. M. Kelder, lk 32-33.

⁵² The Income-tax Act, 1995. – Act no. 43 of 1961. – <http://indiacode.nic.in/> (24.01.2016).

⁵³ M. Kobetsky, lk 29.

⁵⁴ C. H. J. I. Panayi, lk 2, 4.

⁵⁵ C. H. J. I. Panayi, lk 4.

1.2.2. Tuluallika põhine maksustamine

Tuluallika põhine maksustamine, teisisõnu ka kui tuluallika printsiip, territoriaalsuse printsiip või limiteeritud maksustamise printsiip⁵⁶, tähendab tulu maksustamist riigis, kus tulu tekib. Tuluallika printsiibi klassikalisteks tululiikideks on äritegevuse kasum, palgatulu, kinnisvarast saadud tulu ning kunstnike ja artistide esinemise eest saadud tulu.⁵⁷ Riik rakendab maksustamisel tuluallika printsiipi, kui ta maksustab kogu tulu, mis on saadud selles riigis või millel on majanduslik seos antud riigiga, olenemata sellest, kas käsitatav tulu on omistatav residendile või mitteresidendile. Nimetatud printsiip keskendub tulu majanduslikule päritolule ja vajab seetõttu teatud reegleid, millega tuluallika riigil oleks võimalik tuvastada oma territooriumil tekkinud tulu suurus ja selle saaja.⁵⁸ Mida tihedam on seos tulu ja riigi vahel, seda õigustatum on vastavat tululiiki ka maksustada.⁵⁹

Nagu öeldud, peab riik residendi maksustamiseks suutma tuvastada isiku kogu maailmas teenitud tulu. Seevastu mitteresidentide maksustamiseks tuleb riigil esmalt välja selgitada isikud, kes tema territooriumil majandustegevust läbi viivad, seejärel ka nende poolt antud riigis teenitud tulu suurus. Paraku ei ole teadaolevalt ühtegi objektiivset meetodit, millega oleks võimalik efektiivselt määrata rahvusvahelise ettevõtte tulude tekkimise asukohta. Rahvusvahelise suurettevõtte äritehingud võivad olla tihti võrdlemisi keerulised, mistõttu on maksuhalduril raske määratleda, milline ja kui suur tulu on tekkinud tema riigis.⁶⁰ Ehkki mitteresidentide ja nende poolt teenitud tulu tuvastamine võib osutuda parajaks katsumuseks, võib maksustamisel tuluallika riigi positsiooni teatud juhtudel pidada siiski tugevaks. Seda eelkõige sellepärast, et tuluallika riigil on tavaliselt konkreetse tuluga (mõnikord ka tulu teeninud isikuga) tugevam side.

Lisaks eelnevalt mainitud rahvusvaheliste ettevõtetele, võib isegi keerulisemaks osutuda tulu asukoha määramine elektroonilises kaubanduses (e-kaubandus), kuna tulu allikas on reeglina seotud füüsilise asukohaga, näiteks kaevandus, ehitusplats või tootmishoone. Seevastu interneti vahendusel toimuva majandustegevuse puhul on tihti väga raske, kui mitte võimatu, määrata tulu tekkimise koht klassikalise tuluallika printsiibi järgi.⁶¹ Antud juhul võib probleemi leevendada see, kui tulu tekkimise koht määrata kindlaks serveri füüsilise

⁵⁶ C. H. J. I. Panayi, lk 2.

⁵⁷ K. A. M. Kelder, lk 32.

⁵⁸ C. H. J. I. Panayi, lk 2.

⁵⁹ L. Lehis (viide 1), lk 233.

⁶⁰ M. Kobetsky, lk 31.

⁶¹ The Department of the Treasury. Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce. – Office of Tax Policy. Washington, D.C.: November 1996, lk 23. – <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/internet.pdf> (28.02.2016).

paiknemise järgi. Vaatamata sellele võib e-kaubanduse laiem levik tugevalt mõjutada tuluallika põhimõtte rakendamist, kuna serveri võib paigutada soodsamasse maksukeskkonda või kasutada juba mõnes sobivamas kohas asuvat serverit.

Juhul, kui tulu on siiski omistatav mitteresidendile konkreetses riigis, kasutatakse passiivse ja aktiivse tulu maksustamisel tavaliselt erinevaid meetodeid. Passiivse tulu maksustamisel peetakse brutotulust vajalikud summad kinni, kuna üldjuhul on mitteresidendi side allikariigiga piiratum. Mitmes riigis rakendatakse maksude kinnipidamise põhimõtet mitteresidentide poolt teenitud intressi-, litsentsi- ja dividenditulule. Seevastu aktiivse tulu maksustamisel lähtutakse netotulu põhimõttest. Sellist maksustamist kasutatakse näiteks püsiva tegevuskoha maksustamisel, sest reeglina on mitteresidendi ja allikariigi omavaheline side tugevam.⁶²

Ka Eestis kehtib mitteresidentide maksustamisel tuluallika printsiip. See tähendab, et Eestis maksustatakse ainult see tulu, mis on seotud Eesti tuluallikast saadud tuluga. Tuluallika põhine maksustamine mitteresidentidele omistatava tulu puhul näib olevat eelistatum ka topeltmaksustamise vältimise lepingutes.⁶³ Ka rahvusvahelise praktika kohaselt on mitteresidentide maksustamine lubatud siis, kui tulu tekkimine on seotud vastava riigiga. Seejuures on oluline tähele panna, et maksustamist võib õigustada näiteks asjaoluga, et tulu saamisel kasutas mitteresident tuluallika riigi avalikke teenuseid või infrastruktuuri (kasuprintsiip). Mitteresidendi maksustamisele kuuluv tulu Eestis on välja toodud TuMS §-s 29. Erinevalt residendi tulu maksustamisest annab tulumaksuseadus mitteresidendi maksustatava tulu kohta ammendava loetelu.⁶⁴

Kokkuvõtvalt võib tuluallika põhist maksustamist pidada asukohapõhiseks maksustamiseks, sest kogu majandustegevus, mis toimub ühe kindla riigi territooriumil, on maksustatav selles riigis ja seal kehtiva maksumäära järgi, hoolimata sellest, et tulu saajaks võib olla mitteresidendist äriühing. Sarnaselt residentsuspõhisele maksustamisele on ka antud printsiibil nii tugevaid kui nõrku omadusi, mis ühest küljest võivad avaldada positiivset mõju efektiivsemaks maksude kogumiseks, kuid teiselt poolt, suurendada ka maksudest kõrvalehoidumist.

⁶² M. Kobetsky, lk 31.

⁶³ S. Cnossen. Taxing Capital Income in the European Union. Issues and Options for Reform. Oxford: Oxford University Press 2000, lk 49.

⁶⁴ L. Lehis (viide 1), lk 233.

1.3. Topeltmaksustamine ja selle vältimine

1.3.1. Topeltmaksustamise olemus

Eelnevalt käsitletud residentsusprintsiiip ja tuluallika printsiiip võivad endaga kaasa tuua äriühingu topeltmaksustamise, kuna maksumaksja tulu maksustavad korraga nii residendiriik kui tuluallika riik.⁶⁵ Topeltmaksustamine tekib juhul, kui nimetatud printsiipidest lähtuvalt võivad kaks või enam juristiktsooni maksustada ühte ja sama tululiiki.⁶⁶ Rahvusvahelises praktikas nimetatakse sellist olukorda juriidiliseks topeltmaksustamiseks ehk riikidevaheliseks topeltmaksustamiseks.⁶⁷

Enamikes riikides kehtib ühetaolise maksustamise põhimõte.⁶⁸ Eestis tuleneb see PS⁶⁹ §-st 12, mis sätestab üldise võrdsuspõhimõtte („kõik on seaduse ees võrdsed“) ja diskrimineerimiskeelu. Samas esineb ka riike, mis on võrdse kohtlemise põhimõtte maksustamisel spetsiaalselt oma põhiseaduses ära nimetanud. Näiteks näeb Luksemburgi põhiseadus ette, et maksustamisel ei tohi olla privileege ja maksusoodustusi antakse ainult seadusega.⁷⁰ Ühetaolise maksustamise printsiiibi kohaselt tuleb lähtuda eesmärgist, et tulumaksuga maksustamisel ei tekiks kollisioone. Positiivsena avaldanud kollisiooni tulemuseks on topeltmaksustamine ning negatiivse kollisiooni tulemuseks on maksu vältimine.⁷¹

Kui kaudsete maksude puhul peab ühetaoline maksustamine tagama, et kõikide maksustavate kaupade ja teenuste maksustamisel lähtutakse ühesugusest maksustamisest, siis näiteks tulumaksuga maksustamisel võib äriühingut ja mittetulundusühingut maksustada erinevalt. Tulumaksuga maksustamisel koheldakse erinevalt ka residente ja mitteresidente. Erinevus tuleneb sellest, et mitteresidendi maksukohustus on piiratum ning mitteresidendil tekib maksukohustus ka teises riigis, kuid residendil tekib Eestis maksukohustus kõikide tulude osas.⁷² Otseste maksude puhul võib topeltmaksustamist pidada üheks vastuolulisemaks

⁶⁵ L. Lehis (viide 1), lk 229.

⁶⁶ K. A. M. Kelder, lk 32.

⁶⁷ L. Lehis (viide 1), lk 182.

⁶⁸ K. Vogel. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD-, UN-, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital, with Particular Reference to German Treaty Practice. London: Kluwer Law International 1997, lk 31.

⁶⁹ Eesti Vabariigi Põhiseadus. RT 1992, 26, 349; RT I, 15.05.2015, 2.

⁷⁰ L. Lehis (viide 1), lk 59.

⁷¹ L. Lehis (viide 1), lk 182.

⁷² L. Lehis (viide 1), lk 60.

põhimõtteks.⁷³ Samas on Euroopa Kohus kohtuasjas C-96/08⁷⁴ tõdenud, et EL-i õigus ei keela sama tulu maksustada rohkem kui ühes liikmesriigis.

Eestis ei saa residendist juriidilise isiku puhul rääkida topeltmaksustamisest ja selle vältimisest samas tähenduses nagu seda on füüsiliste isikute maksustamisel, sest residendist juriidiliste isikute tulu Eestis ei maksustata. Vaatamata sellele võib ka juriidilisel isikul tekkida Eesti ja välisriigi tulumaksu kollisioone. Juhul, kui Eesti äriühing saab tulu (nt dividenditulu, intressitulu, kinnisvaratulu, litsentsitasu, püsiva tegevuskoha kaudu teenitud tulu) välisriigist ja see kuulub seal maksustamisele, siis on sama tulu üks osa äriühingu kasumist, millest on võimalik maksta dividende. Kuna Eestis maksab juriidiline isik tulumaksu jaotatud kasumilt, siis tekib topeltmaksustamine dividendide tulumaksuga maksustamisel.⁷⁵

Suurem maksutulu võimaldab riigil panustada rohkem nii majanduslikku arengusse kui sotsiaalsesse heaolusse. Seega on ilmselge, et ühegi riigi esmane huvi ei ole kergekäeliselt loobuda õigusest, mis lubab tal maksustada oma residentide majandustegevust välisriikides või mitteresidentide majandustegevust oma riigis. Maksupoliitika võib aga riigiti väga erinev olla, mistõttu on kahe printsiibi rakendamisel topeltmaksustamise küsimus lihtne tõusetuma. Lisaks printsiipide rakendamise tulemusel tekkivatele kollisioonidele, võimendab topeltmaksustamist ka riigiti erinev residentsuse mõiste defineerimine.

Tulumaksuga maksustamise positiivne kollisioon ehk topeltmaksustamine võib omakorda avalduda kolmel moel: residentsuse ja tuluallika kollisiooni, topeltresidentsuse kollisiooni ning tuluallikate omavahelise kollisiooni tagajärjel.⁷⁶ Residentsuse ja tuluallika vaheline kollisioon on kõige levinum topeltmaksustamise tekkimise põhjus. Seda põhjusel, et nii residentsuse põhine kui ka tuluallika põhine maksustamine ei ole kumbki selgelt piiritletud ega täielikult eristatavad, mistõttu võib topeltmaksustamine tekkida ka pealtnäha üsnagi õigustatud maksustamise tagajärjel. Lisaks tekib residentsuse ja tuluallika vaheline kollisioon sageli ka riikide erinevast maksustamisepõhimõtetest. Taoline olukord võib tekkida näiteks siis, kui ühe riigi äriühing omab filiaali mõnes välisriigis. Sellisel juhul maksustab residendiriik äriühingu kogu maailmatulu, sh filiaali poolt teenitud tulu. Samal ajal lähtub välisriik tuluallika printsiibist ning maksustab tulu, mis on omistatav äriühingu filiaalile. Sarnane olukord võib ette tulla ka siis, kui äriühing maksab omanikele dividende. Tuluallika

⁷³ C. H. J. I. Panayi, lk 14.

⁷⁴ EKo, 20.05.2008, *Staatssecretaris van Financiën vs. Orange European Smallcap Fund NV*, p 29.

⁷⁵ L. Lehis (viide 1), lk 232.

⁷⁶ C. H. J. I. Panayi, lk 14.

põhise maksustamise kohaselt toimub maksustamine seal, kus tulu tekib. Kui dividendi saajaks on mitteresident, võib residendiriigil tekkida samuti soov dividendina saadud tulu maksustada.⁷⁷

Eeltoodud näidetest tulenevalt ei ole keeruline ette kujutada olukorda, kus e-residendi poolt juhitalval Eesti äriühingul tekib potentsiaalne topeltmaksustamise risk. Kui äriühingu tegelik juhtimine ja peamine tegevus toimub välisriigis, siis on välisriigil õigus maksustada äriühingu tulu, kuna selle tegelik juhtimine ja peamine tegevus leiavad aset selles riigis. Samal ajal maksustab äriühingut ka Eesti, olenemata selle juhtimise ja tegevuse asukohast, kuna Eesti seaduse alusel loodud äriühingut loetakse tulumaksuseaduse kohaselt Eesti residendiks.

Teine topeltmaksustamise kollisioon tekib juhul, kui isikut saab lugeda residendiks kahes riigis korraga ning mõlemad riigid püüavad kogu tema maailmatulu maksustada (topeltresidentsuse kollisioon).⁷⁸ Topeltresidentsuse vältimiseks on OECD mudellepingu artiklis 3 ning mitmete riikide maksulepingutes sätestatud „seoste lõhkumise reegel“ (inglise keeles „*tie breaker rule*“). Kuigi OECD mudellepingu kohaselt loetakse äriühing selle riigi residendiks, kus asub tema tegelik juhtimine,⁷⁹ siis Eesti maksulepingutes on seoste lõhkumise reegel juriidiliste isikute puhul lahendatud erinevalt, mis tähendab, et tulevastel investoritel on esmatähtis teada, kuidas on maksulepinguga lahendatud residentsust puudutavad sätted.⁸⁰

Kolmas ja tõenäoliselt kõige harvemini esinev topeltmaksustamine tekib olukorras, kus kaks või enam riiki maksustavad isiku tulused tuluallika riigina ehk tuluallikate omavaheline kollisioon. Kuigi esmapilgul võib selline olukord võrdlemisi keerulisena näida, siis tegelikkuses on selle põhjusteks globaliseerumine ja e-kaubanduse kiire levik.⁸¹ Kuna e-kaubandus riigipiire ei tunne, siis võib juhtuda, et tulu tekkimise asukoha täpne määratlemine osutub potentsiaalsetele tuluallika riikidele parajaks proovikiviks, kui mitte võimatuks. Seega võib tekkida olukord, kus kaks või enam riiki leiavad, et isiku tulu on tekkinud nende riigi territooriumil. Kuna mõlemad maksustavad isikut tuluallika riigina, tekib isiku suhtes topeltmaksustamine.

⁷⁷ C. H. J. I. Panayi, lk 14-15.

⁷⁸ C. H. J. I. Panayi, lk 15.

⁷⁹ OECD mudelleping, lk 25.

⁸⁰ K. A. M. Kelder, lk 33.

⁸¹ C. H. J. I. Panayi, lk 15.

Üldjuhul on selliste topeltmaksustamiste lahendamiseks kaks varianti ning piisab vaid residendiriigi asjakohastest sätetest.⁸² Selleks, et vältida topeltmaksustamist, peab üks riik oma maksustamisõigust piirama. Esimese variandina vabastab residendiriik välismaal saadud tulu tulumaksust (vabastusmeetod). See tähendab, et välisriigis saadud tulu vabastatakse isiku residendiriigis tulumaksust ning välisriigis makstud maks jääb tema välisriigi tulu osas lõplikuks maksukohustuseks. Teine võimalus näeb ette, et residendiriik laseb välismaa tulumaksu kodumaisest tulumaksust maha arvata (tasaarvestusmeetod). Meetodi valik sõltub tulu liigist ja riigi välismajanduspoliitikast.⁸³ Praktikas võib ette tulla keerulisemaid probleeme aga topeltresidentsusest. Lisaks on riigiti erinev ka tululiikide piiritlemine ning tulust tehtavad mahaarvamised.⁸⁴ Taoliste kollisioonide lahendamiseks on riigid omavahel sõlminud topeltmaksustamise vältimise lepingud⁸⁵.

1.3.2. Vabastusmeetodi rakendamine

Nagu juba öeldud, ei maksustata vabastusmeetodi kasutamisel isiku poolt välisriigis teenitud tulusid, ehk teisisõnu, residendiriik ei võta isiku tulude maksustamisel arvesse välisriigist saadud tulusid. OECD mudellepingu kommentaaride kohaselt on vabastusmeetodi rakendamiseks ette nähtud kaks võimalust: täielik maksuvabastus ja progresseeruv maksuvabastus. Esimesel juhul ei võta residendiriik isiku tulude maksustamisel välisriigist teenitud tulusid üldse arvesse. Teise variandi kohaselt võib residendiriik võtta maksuvaba tulu arvesse tema territooriumil saadud tulu suhtes kohaldatava maksumäära kindlaksmääramisel. Seejuures ei sõltu kummagi variandi puhul koduriigis makstava tulumaksu suurus sellest, kas välisriigis on võrreldes residendiriigiga tulumaksu määr madalam või kõrgem. Küll aga sõltub maksuvabastuse suurus sellest, kumba varianti kasutada.⁸⁶

Eestis on vabastusmeetod kasutusel 2005. aastast, kui see võeti asemele varem kehtinud tasaarvestusmeetodile. Vabastusmeetod kehtib välisriigist saadud dividendidele ja püsiva tegevuskoha kasumile. Sama meetodit kasutatakse ka Eestis saadud dividendide osas, kuna topeltmaksustamine võib tekkida ka Eesti-siseselt.⁸⁷ Kuna residentidest juriidiliste isikute tulu maksustatakse Eestis selle jaotamisel, siis ei teki ka vabastusmeetodi rakendamise küsimus enne kasumi jaotamist. Vabastusmeetodi võimaldamise tingis Euroopa Nõukogu poolt 1990.

⁸² L. Lehis (viide 1), lk 182.

⁸³ L. Lehis (viide 1), lk 229.

⁸⁴ L. Lehis (viide 1), lk 182.

⁸⁵ Vt täpsemalt alapeatükk 1.3.4.

⁸⁶ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 326-327.

⁸⁷ L. Lehis (viide 1), lk 233.

aastal vastu võetud direktiiv 90/435/EMÜ⁸⁸ (muudetud direktiiviga 2003/123/EMÜ⁸⁹), mis asendati direktiiviga 2011/96/EL⁹⁰. Direktiivi eesmärk on vältida topeltmaksustamist olukorras, kus ühes liikmesriigis asuv tütarettevõtja maksab dividende teises liikmesriigis asuvale emaettevõtjale.

Uue meetodi kasutuselevõtu tulemusel ei muutunud Eesti-siseses maksuarvestuses muud kui deklaratsioonide täitmise kord, kuna tulumaksumäär on kõikidele äriühingutele sama ja mõlemad meetodid annavad sama tulemuse. Seevastu võib vabastusmeetodi kasutamine anda välisriigist saadud dividendide maksustamisel soodsama tulemuse, sest madalama maksumääraga riigist saadud dividendide arvelt makstud dividendide maksustamisel tuleb tasaarvestusmeetodi korral äriühingul Eestis hüvitada maksumääradest tulenev vahe. Vabastusmeetodi rakendamisel ei ole investoril vahet, kas investeerida otse madalama maksumääraga riiki või läbi Eesti äriühingu, kuna Eestis väljamakstud dividendide lõplikuks maksukoormuseks jääb mõlemal juhul välisriigis kehtiv tulumaksu määr.⁹¹

Dividendi väljamaksmisel tekkiv tulumaksu maksmise kohustus tuleneb TuMS § 50 lg-st 1. Sama paragrahvi lõige 1¹ sätestab tingimused, millal dividendi tulumaksuga ei maksustata. Esiteks on dividend tulumaksust vabastatud, kui äriühing maksab dividendi, mille ta on saanud teiselt residendist ja tulumaksukohustuslasest äriühingult (v.a madala maksumääraga territooriumil⁹² asuv äriühing) ning saadud dividendilt on tulumaks kinni peetud või selle aluseks olev kasumiosa on tulumaksuga maksustatud. Seejuures kehtib nõue, et dividendi saanud Eesti äriühingule kuulus selle saamise ajal vähemalt 10% suurune osalus vastavas äriühingus. Lisaks vabastatakse dividend tulumaksust, kui see makstakse Eesti residendist äriühingu välisriigis asuvale püsivale tegevuskohale omistatud kasumi arvelt. Mujalt kui Euroopa Majanduspiirkonna⁹³ riikidest või Šveitsi Konföderatsioonist saadud dividendi või seal asuva püsiva tegevuskoha kasumi puhul on vaja tõendada, et kasum on välisriigis maksustatud ning arvesse võetakse ainult tulumaks, mille tasumine oli seaduse või välislepingu alusel kohustuslik (TuMS § 50 lg 1²).

⁸⁸ Euroopa Nõukogu direktiiv 90/435/EMÜ, 23. juuli 1990, eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta. – ELT L 225, lk 1-9.

⁸⁹ Euroopa Nõukogu direktiiv 2003/123/EÜ, 22. detsember 2003, millega muudetakse direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta. – ELT L 007, 13.01.2004, lk 1-9.

⁹⁰ Euroopa Nõukogu direktiiv 2011/96/EL, 30. november 2011, eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (uuesti sõnastatud). – ELT L345/8, lk 1-9.

⁹¹ L. Lehis (viide 1), lk 223.

⁹² Eestil puudub ametlik loetelu riikidest, mida loetakse madala maksumääraga territooriumiks.

⁹³ Euroopa Majanduspiirkonda kuuluvad kõik 28 Euroopa Liidu liikmesriiki ja 3 Euroopa Vabakaubanduspiirkonna liikmesriiki: Island, Norra ja Liechtenstein.

Juhul, kui maksuvabastuse saamiseks esitatud tingimused ei ole täidetud, siis näeb TuMS § 54 lg 5 ette võimaluse rakendada välisriigi tulumaksu mahaarvamist. Kusjuures maha saab arvata ainult välisriigis dividendidelt kinni peetud tulumaksu, mitte aga äriühingu kasumilt makstud tulumaksu. Olukorras, kus dividende on saadud Eesti residendist äriühingult väiksema kui 10%-lise osaluse omamisel, siis on paraku topeltmaksustamise vältimine võimatu.⁹⁴

Tulumaksu vabastuse saamiseks seatud 10%-line künnis on tekitanud segadust ja pahameelt ka kohalikes maksumaksjates, kes on leidnud, et selline vahetegemine väikeste ja suurte osaluste vahel on vastuolus PS §-s 12 sätestatud võrdse kohtlemise põhimõttega. Nagu öeldud, ei ole alla 10%-lise osaluse korral vabastusmeetodi kasutamine lubatud ning rakendada saab tasaarvestusmeetodit. See tähendab, et dividendidelt arvatakse maha välisriigis kinni peetud tulumaks. Antud küsimuses leidis õiguskantsler, et TuMS § 50 lg 1¹ p 1 ei ole vastuolus põhiseadusega. Oma seisukohta põhjendas ta sellega, et 10% osaluskünnise aluseks on nn ema- ja tütarühingute direktiiv 2011/96/EL. Kuigi direktiiv nõuab maksuvabastust vaid teisest liikmesriigist saadud dividendidele, siis on õiguskantsleri hinnangul Eesti igati mõistlikult seda põhimõtet laiendanud ka siseriiklikul tasandil. Sealjuures tõi õiguskantsler välja ka rahandusministri selgituse, mille kohaselt on sellise otsuse taga ka seadusandja soov kohelda ühtemoodi neid Eesti residendist äriühinguid, kes omavad rohkem kui 10%-list osalust välisriigi äriühingutes. Samuti neid Eesti residendist äriühinguid, kes omavad rohkem kui 10%-list osalust Eesti residendist äriühingutes.⁹⁵

Seega on teatud dividendide tulumaksust vabastamine vajalik topeltmaksustamise vältimiseks. Oluline on see, et dividendide aluseks olevad summad oleksid juba varem tulumaksuga maksustatud. Vastasel juhul võib tekkida olukord, kus ühte ja sama summat maksustatakse mitu korda. Taoline olukord võib tekkida näiteks siis, kui äriühing maksab emaettevõtjale dividende, kes otsustab need omakorda osanikele dividendidena välja maksta. Kuna tüdarettevõtja poolt välja makstud dividendide pealt on juba tulumaks tasutud, siis tekib nende teistkordsel väljamaksmisel sama summa osas topeltmaksustamine, mida rahvusvahelises praktikas nimetatakse majanduslikuks topeltmaksustamiseks.

Alates 1. jaanuarist 2009 laiendati maksuvabastust lisaks dividendile ka osa- või aktsiakapitali või sissemaksete vähendamisele, aktsiate, osade, osamaksete või sissemaksete tagasiostmisele või tagastamisele või muul juhul omakapitalist tehtud väljamaksetele ning makstud

⁹⁴ L. Lehis (viide 8), lk 166.

⁹⁵ Õiguskantsleri 05.09.2012 seisukoht nr 6-1/120508/1204133 vastuolu mittetuvastamise kohta. Dividendide maksustamise sõltuvus Eesti äriühingu osalusest teises Eesti äriühingus. – http://oiguskantsler.ee/sites/default/files/field_document2/6iguskantsleri_seisukoht_vastuolu_puudumise_kohta_dividendide_maksustamise_soltuvus_eesti_ariuhingu_osalusest_teises_eesti_ariuhingus.pdf (12.02.2016).

likvideerimisjaotiste summa osale, mis ületab varem äriühingu poolt omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemakseid. Maksuvabastuse ja mahaarvamise osas kehtivad samad tingimused, mis dividendidel (TuMS § 50 lg 1¹ p 5 ja lg 2¹).

Viimati nimetatud muudatuste tulemusel võib teatud olukordades siiski tekkida topeltmaksustamine.⁹⁶ Käesoleva töö eesmärgist lähtudes vajab äramärkimist majandusliku topeltmaksustamise tekkimise võimalus olukorras, kus Eesti äriühingu investoriks on mitteresidendist füüsiline või juriidiline isik. Üldjuhul⁹⁷ ei pea mitteresident Eesti äriühingutes osaluse võõrandamisel saadud kasult Eestis tulumaksu maksma ning reeglina tekib tulumaksukohustus tema residendiriigis. TuMS § 50 lg 2 kohaselt maksab äriühing tulumaksu likvideerimisjaotiste summalt, mis ületavad äriühingu omakapitali tehtud sissemakseid. Juhul, kui mitteresidendist investori algne sissemakse OÜ osakapitali oli näiteks 2556 eurot ning OÜ likvideerimise hetkeks on omakapital kasvanud 6000 euroni, siis tekib äriühingul Eestis tulumaksukohustus 3444 eurolt (6000–2556=3444). Topeltmaksustamise tekitab asjaolu, et Eesti äriühingu poolt makstud tulumaksu füüsilise isiku residendiriigis reeglina ei arvestada, kuna tegemist on teise isiku poolt makstud maksuga.⁹⁸

1.3.3. Tasaarvestusmeetodi rakendamine

Kui füüsiliste isikute kõikide tulude osas kehtis Eestis aastatel 1994–2003 tasaarvestusmeetod ning alates 2004. aastast rakendatakse vabastusmeetodit kahe tululiigi (palgatulu ja dividendide) maksustamisel,⁹⁹ siis juriidiliste isikute osas puudusid 2000. aastal kehtima hakanud tulumaksuseaduses üldse topeltmaksustamist piiravad sätted. 14.06.2000 seadusega lisati sinna § 54 lg 5, mis jõustus tagasiulatuvalt 2000. aasta algusest. Nimetatud säte nägi ette välisriigis dividendidelt kinnipeetud tulumaksu ja dividendide aluseks olevalt kasumiosalt tasutud tulumaksu mahaarvamise õiguse. Muudelt tululiikidelt välisriigis tasutud tulumaksu osas sai tihtipeale mahaarvamist rakendada üksnes maksulepingu alusel ning tulumaksuseadus ise ei sisaldanud sellise õiguse kohta midagi. 2004. aasta 1. mail, kui Eesti liitus Euroopa Liiduga, täiendati seda sätetega (§ 54 lg-d 5³ ja 5⁴), mis andsid mahaarvamise

⁹⁶ L. Lehis (viide 8), lk 162.

⁹⁷ Erandina maksustatakse osaluse võõrandamisel saadud kasu, kui äriühingu varast võõrandamise või tagastamise ajal või mõnel perioodil sellele eelnenud kahe aasta jooksul moodustasid otse või kaudselt üle 50% Eestis asuvad kinnisasjad või ehitised kui vallasasjad ja milles mitteresidendil oli nimetatud tehingu tegemise ajal vähemalt 10-protsendine osalus (TuMS § 29 lg 4 p 5).

⁹⁸ Deloitte Advisory. Kellele iseseisvus, kellele ike? Tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu 181 SE – Maksumaksja, 2008, nr 3, lk 32.

⁹⁹ L. Lehis (viide 1), lk 230.

õiguse nendes Euroopa Liidu riikides intressidelt ja litsentsitasudelt kinni peetud tulumaksu osas, kellele oli antud üleminekuperiood direktiivi 2003/49/EÜ¹⁰⁰ rakendamiseks.¹⁰¹

Võrdlemisi suurte muudatuste taustal kehtib praegune kord välismaa tulumaksu mahaarvamise kohta 2009. aastast, kui kehtima hakkas TuMS § 54 lg 5 redaktsioon, mis lubab Eesti äriühingul maha arvata kõikidelt tuludelt tasutud tulumaksu, olenemata riigist, kus see tasuti. Siinkohal vajab märkimist, et uus redaktsioon kehtib pärast 1. jaanuarit 2009 saadud välistulude arvel makstud dividendidele. Enne seda saadud tulu suhtes tuleb rakendada varasemalt kehtinud tulumaksuseaduse redaktsiooni (TuMS § 61 lg 33).

Tasaarvestusmeetodit rakendatakse juhul, kui maksuvabastuse tingimused ei ole täidetud. Välisriigi tulumaksu mahaarvamist Eesti tulumaksust reguleerib TuMS § 45. Sama paragrahvi lõike 5 kohaselt on mahaarvamine lubatud üksnes juhul, kui äriühing esitab välisriigi maksuhalduri õiendi tulumaksu tasumise kohta. Mahaarvamise osas kehtivad juriidilisele isikule samad põhimõtted nagu füüsilisele isikule, kuid kuna Eestis ja välisriigis võivad maksukohustused tekkida erinevatel aegadel, siis kantakse tulumaksu mahaarvamise õigus edasi niikaua, kui tekib maksukohustus, millega on võimalik tasaarvestust läbi viia.¹⁰² Ajalisi piiranguid edasikandmisel ei ole.¹⁰³

Välisriigi tulumaksust võib äriühing maha arvata ainult selle osa tulumaksust, mille tasumine oli seaduse või välislepingu alusel kohustuslik. See tähendab, et juhul, kui on õigus tulumaksu välisriigist tagasi saada, siis Eestis ei ole lubatud seda osa maksust maha arvata ning ülejäänud osa peab äriühing ise välisriigist tagasi taotlema. TuMS § 61 lg 25 kohaselt ei tohi mahaarvatava tulumaksu määr ületada mahaarvamise tegemise ajal Eestis kehtivat juriidilise isiku tulumaksu määra.¹⁰⁴ Nimetatud piirang kehtib kõikides riikides, mis kasutavad tasaarvestusmeetodit.¹⁰⁵ Tulenevalt eeltoodust koheldakse tasaarvestusmeetodi rakendamisel välisriigist tulu saanud isikut samaväärselt koduriigis sama liiki tulu saanud isikuga.¹⁰⁶ TuMS § 45 lg-st 1 tuleneb aga nõue, et tulumaksu arvestust tuleb pidada eraldi nii Eestis kui igas välisriigis saadud tulu kohta.

¹⁰⁰ Euroopa Nõukogu direktiiv 2003/49/EÜ, 03. juuni 2003, eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta. – ELT L 157, lk 1-6.

¹⁰¹ L. Lehis (viide 1), lk 232-233.

¹⁰² L. Lehis (viide 8), lk 166.

¹⁰³ L. Lehis (viide 1), lk 233.

¹⁰⁴ L. Lehis (viide 8), lk 166.

¹⁰⁵ C. H. J. I. Panayi, lk 17.

¹⁰⁶ L. Lehis (viide 1), lk 229.

OECD mudellepingu artikkel 23B näeb ette tasaarvestusmeetodi kasutamist kahel viisil. Esimesel juhul lubab residendiriik täielikku mahaarvamist, st et äriühing saab mahaarvamist kasutada kogu välisriigis tasutud tulumaksu osalt, olenemata tulumaksu määra. Täieliku mahaarvamise rakendamisel ei ole maksumaksjale vahet, kas välisriigis on tulumaksu tasutud suuremas määras kui koduriigis, kuna viimane laseb maha arvata kogu välisriigis tasutud tulumaksu. Seevastu teise variandi puhul saab mahaarvamist kasutada üksnes ulatuses, mis vastab residendiriigi tulumaksu määrale.¹⁰⁷

Eeltoodu põhjal võib tasaarvestusmeetodit pidada ka põhjuseks, miks hoidutakse või millega piiratakse investeerimist väiksema maksumääraga riikidesse.¹⁰⁸ Kui tuluallika riigi tulumaksu määr on võrdne või ületab residendiriigi tulumaksu määra, siis ei pea isik oma koduriigis tulumaksu juurde maksma. Juhul, kui tuluallika riigi maksumäär on residendiriigi omast väiksem, peab isik määrade erinevusest tuleneva vahe oma koduriigis siiski ära maksma.¹⁰⁹ Kuna tasaarvestusmeetodit kasutatakse tavaliselt passiivsete tulude (kasu vara võõrandamisest, intressitulu jmt) maksustamisel,¹¹⁰ siis tuleks võimalike ebameeldivuste vältimiseks nii praegustel kui tulevastel Eesti äriühingutel (sh e-residentide poolt juhitatatel Eesti äriühingutel) hoolikalt jälgida, millises riigis nad oma vara müüvad või intressitulu teenivad.

1.3.4. Maksulepingute rakendamine

Paljud riigid püüavad tulumaksuga maksustamisel tekkivat võimalikku topeltmaksustamist vältida siseriiklike maksuseadustega, mis näevad ette eelnevalt käsitletud maksuvabastusi ja mahaarvamisi.¹¹¹ Vaatamata sellele on Eesti residendi välistulude ja mitteresidendi Eestist saadud tulude maksustamise juures oluline tähendus riikidevahelistel maksulepingutel. Tegemist on spetsiaalselt tulumaksuga maksustamist reguleerivate lepingutega, mille eesmärgiks on jagada maksustamisõigusi riikide vahel nii, et ei tekiks topeltmaksustamist. Lisaks on nende eesmärgiks hoida ära diskrimineerivat maksustamist ja tõkestada maksudest kõrvalehoidumist. Maksulepingu näol on tegemist tavalise välislepinguga, mille sõlmimisel ja rakendamisel tuleb lisaks asjakohastele Eesti õigusaktidele järgida ka rahvusvahelise õiguse norme. Eelkõige tuleb silmas pidada rahvusvaheliste lepingute õiguse Viini konventsiooni¹¹² (edaspidi Viini konventsoon), mille artiklid 31-33 sätestavad reeglid lepingute

¹⁰⁷ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 328-330.

¹⁰⁸ C. H. J. I. Panayi, lk 17.

¹⁰⁹ C. H. J. I. Panayi, lk 17.

¹¹⁰ L. Lehis (viide 1), lk 229.

¹¹¹ L. Lehis (viide 1), lk 241.

¹¹² Rahvusvaheliste lepingute õiguse Viini konventsioon. – RT II 2007, 15.

tõlgendamiseks.¹¹³ Nagu ka eraõiguslikes suhetes on riikidevaheliste lepingute puhul väga olulisel kohal *pacta sunt servana* printsiip.

Maksulepingud piiravad lepinguosaliste riikide maksustamisõigust, nõudes näiteks residendiriigil maksuvabastuse või mahaarvamise rakendamist või keelates tuluallika riigil teatud liiki tulu maksustada. Lepingud ise ei kehtesta ühtegi täiendavat maksu ega näe ette lepinguosalise riigi maksustamisõiguse laiendamist. Tulenevalt Viini konventsiooni artiklist 34, ei tekita välislepingud ilma nõusolekuta õigusi ja kohustusi kolmandatele osapooltele, ega sisalda norme, mis näevad ette valikut siseriikliku või välisriigi õiguse vahel. Pigem on maksulepingu näol tegemist sõltumatu mehhanismiga topeltmaksustamise vältimiseks.¹¹⁴ Maksustamisel tuleb aga alati lähtuda soodsama sätte printsiibist. See tähendab, et kui Eesti tulumaksuseadus näeb teatud olukorras ette soodsama maksustamise, kui seda lubab maksuleping, siis tuleb kohaldada tulumaksuseaduse sätteid.¹¹⁵ Samale põhimõttele vastupidises olukorras viitab ka TuMS § 6 lg 5.

Kuigi maksuleping on individuaalne ja see sõlmitakse kahe riigi vahel, on nii Eestis kehtivates kui ka teiste riikide omavahelistes lepingutes palju ühist. Sarnasused tulenevad eeskätt põhjusest, et riigid võtavad lepingute ettevalmistamisel aluseks OECD mudellepingu ja selle ametlikud kommentaarid, mis on lepingute tõlgendamisel väga olulise tähendusega allikas. Ka Euroopa Kohus on öelnud, et liikmesriikidel on mõistlik maksustamispädevuse jaotumisega seoses lähtuda OECD mudellepingust.¹¹⁶ Samas tuleb täheldada, et Euroopa Liidu liikmesriikidel on tulumaksuga maksustamisel märkimisväärne autonoomia. Kohtuasjades C-379/05¹¹⁷, C-170/05¹¹⁸ ja C-128/08¹¹⁹ leidis kohus sisuliselt, et liikmesriikidel ei ole teatud juhtudel kohustust tõkestada topeltmaksustamist. Kuna Euroopa Liidus ei ole tulumaksu kohta eriti palju direktiive välja antud,¹²⁰ on Euroopa Kohus tõdenud, et ühenduse tasandil ühtlustamis- või harmoniseerimismeetmete puudumisel jääb liikmesriikidele õigus määratleda kahepoolsete lepingutega või ühepoolset maksualase pädevuse jaotuse tingimused.¹²¹

¹¹³ L. Lehis (viide 8), lk 183.

¹¹⁴ K. Vogel, lk 26-27.

¹¹⁵ L. Lehis (viide 1), lk 241.

¹¹⁶ EKo 12.05.1998, C-336/96, *Mr and Mrs Robert Gilly vs. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, p 24.

¹¹⁷ EKo 08.11.2007, C-379/05, *AmurtaSGPS vs. Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam*, p 16.

¹¹⁸ EKo 14.12.2006, *Denkavit Internationaal vs. Denkavit France*, p 53.

¹¹⁹ EKo 16.07.2009, C-128/08, *Jacques Damseaux vs. Belgia riik*, p 35.

¹²⁰ L. Lehis (viide 8), lk 85.

¹²¹ EKo 16.07.2009, C-128/08, *Jacques Damseaux vs. Belgia riik*, p 35.

Kuna mudellepingu järgimine ei ole kohustuslik, esineb paljude riikide maksulepingutes kõrvalekaldeid teatud sätete osas. Välislepingu puhul teatud reservatsioonide tegemist reguleerib ka Viini konventsioon, mille artikkel 19 keelab reservatsiooni tegemise, kui see on lepinguga keelatud või kui reservatsioon on vastuolus lepingu mõtte ja eesmärgiga. Juhul kui maksulepingu koostamisel on siiski mudellepingut järgitud, tekib vastavatel riikidel tulenevalt rahvusvahelise õiguse põhimõtetest ka kohustus järgida lepingu tõlgendamisel mudellepingu kommentaari.¹²²

Kuigi varasemalt on Eesti maksulepingud teatud osas sarnanenud ka ÜRO mudellepingule, mis on eeskätt välja töötatud arenenud riigi ja arenguriigi vaheliseks lepinguks, siis hilisemalt on eeskujuks võetud OECD mudellepingu põhimõtted ja struktuur.¹²³ OECD mudelleping koosneb seitsmest osast. I peatükk määratleb lepingu isikulise ulatuse ja maksud, mille osas lepingut kohaldatakse. II peatükk sisaldab tähtsamate mõistete definitsioone, III peatükk näeb ette maksustamisõiguste jaotamise erinevate tululiikide kaupa. IV peatükk reguleerib kapitali maksustamist (Eesti maksulepingutes see osa tavaliselt puudub). V peatükis tuuakse ära topeltmaksustamise vältimise meetodid. VI peatükk sisaldab erisätteid näiteks mittediskrimineerimise, infovahetuse ja territoriaalse ulatuse kohta. VII peatükk sisaldab lõppsätteid lepingu jõustumise ja lõpetamise kohta.¹²⁴ E-residendi poolt kaugjuhitava Eesti äriühingu tulu maksustamisel võib nendest kõige olulisemateks pidada II peatükki (artiklid 3-5), III peatükki (artiklid 6-21) ja V peatükki (artikkel 23).

Ehkki maksulepingud järgivad üldjuhul samu põhimõtteid ja struktuuri, võib nendes esinevate sätete tõlgendamisel või rakendamisel kahe osapoolle vahel tekkida mitmeid probleeme. Esiteks ei pruugi lepingu säte olla täielikult selge või üheselt arusaadav. Näiteks võib välisriigis teenitud tulu käsitlemine ärikasumina (artikkel 7) tuua kaasa erinevusi residendiriigi ja tuluallika riigi vahel. Selline olukord võib tekkida siis, kui on vaja määrata tulu suurus, mis on omistatav püsivale tegevuskohale. Teine võimalus, kuidas maksulepingu säte võib tõlgendamisel kaasa tuua erineva tulemuse on see, et lepingus sisalduv mõiste on defineerimata. OECD mudellepingu artikkel 3 kohaselt peab riik lepingus sisalduvat määratlemata mõistet kohaldades lähtuma oma siseriiklikus seaduses kasutatavast määratlusest, kui lepingu kontekstist ei tulene teisiti. Kuna lepinguosalisel riigil võivad teatud juhtudel lepingus sisalduva mõiste määratlemisel lähtuda oma siseriiklikust seadusest, võib selline olukord tuua kaasa mõiste erineva käsitlemise, mille tulemusel võib tekkida

¹²² L. Lehis (viide 8), lk 184.

¹²³ M. Lang (et al.). *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*. Cambridge: Cambridge University Press 2012, lk 12.

¹²⁴ OECD mudelleping, lk 21-44.

topeltnmaksustamine või topeltnmittmaksustamine. Kolmandaks võib juhtuda, et riigid omistavad teatud tulu erinevatele isikutele. Juhul, kui tuluallika riik maksustab ühte isikut kui väidetavat tulu teeninud isikut, kuid residendiriiik peab tulu saajaks hoopis teist isikut, siis tekib olukord, kus ühte ja sama maksuobjekti maksustatakse mitu korda,¹²⁵ mille tulemuseks on majanduslik topeltnmaksustamine. Juhiseid konkreetse tulu teeninud isiku määramiseks ei sisalda ka OECD mudelleping ega selle kommentaarid.

Lisaks eelnevalt väljatoodud probleemidele võib tekkida vastuolu ka maksulepingu keelelistest erinevustest. Selle vältimiseks on Eesti maksulepingud koostatud reeglina eesti keeles, teise lepingupoole ametlikus keeles ja täiendavalt ka inglise keeles. Eri keelte tekstide vaheliste vastuolude vältimiseks on tavaliselt lepingutes klausel, mis näeb ette, et tõlgendamiserinevuste korral võetakse aluseks inglise keelne tekst.¹²⁶

Maksulepingu rakendamiseks on vaja kindlaks teha, et tulu saaja on lepinguosalise riigi resident. Residentsuse määramist reguleerib maksulepingu artikkel 4, mis on oluline topeltnresidentsuse vältimiseks. Juriidilise isiku topeltnresidentsuse küsimuses erinevad mitmed Eesti lepingud OECD mudellepingust osas, mis näeb ette residentsuse määramist siis, kui isikut saab lugeda mõlema riigi residendiks. Kui mudelleping näeb juriidilise isiku topeltnresidentsuse korral ette, et eelistada tuleks tema tegelikku juhtimiskohta, siis Eesti lepingutes viidatakse tavaliselt vastastikkusele kokkuleppele, mis tähendab, et riigid peavad alustama läbirääkimisi küsimuse lahendamiseks. Läbirääkimistel tuginetakse maksulepingu seletuskirjale ja muudele asjakohastele dokumentidele. Kui kokkuleppele ei jõuta, siis võib juhtuda, et isikut ei käsitata kummagi riigi residendina ning maksulepingust tulenevad eelised talle ei kohaldu.¹²⁷ Selline olukord võib tekkida näiteks USA-ga¹²⁸, Soomega¹²⁹ või Türgiga¹³⁰.

Kuigi Eesti maksulepingutes toimub juriidilise isiku residentsuse määramine laias laastus küll kokkuleppe teel, siis on paljudes lepingutes ka kriteeriumid, mida tuleks topeltnresidentsuse küsimuses eelkõige arvesse võtta. Näiteks esineb lepinguid, mille kohaselt tuleb kokkuleppe

¹²⁵ P. Kirchhof (et al.). *International and Comparative Taxation. Essays in Honour of Klaus Vogel*. Hague: Kluwer Law International 2002, lk 220-224.

¹²⁶ L. Lehis (viide 8), lk 186.

¹²⁷ K. A. M. Kelder, lk 33.

¹²⁸ Eesti Vabariigi ja Ameerika Ühendriikide vaheline tulumaksuga topeltnmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping. – RT II 1998, 40, 94.

¹²⁹ Eesti Vabariigi ja Soome Vabariigi vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltnmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping. – RT II 1993, 37, 113.

¹³⁰ Eesti Vabariigi valitsuse ja Türgi Vabariigi valitsuse vahelise tulumaksudega topeltnmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping. – RT II 2005, 4, 12.

saavutamiseks arvestada isiku kõrgeima juhtorgani asukohta¹³¹. Üksikud lepingud näevad ette residentsuse määramist riigi kasuks, kelle seaduste alusel on määratletud äriühingu staatus või kus on tema asutamiskoht (nt lepingud Ukrainaga¹³² ja Bulgaariaga¹³³). Mitmed maksulepingud sisaldavad segaklausleid¹³⁴, mille kohaselt tuleb arvestada näiteks tegelikku juhtimiskohta, registreerimis- või asutamiskohta ning muid majanduslikke ja materiaalseid näitajaid. Juhul kui äriühing on asutatud ühes riigis, kuid selle tegelik juhtimine või majandustegevus toimub teises riigis, võib tekkida olukord, kus riigid kokkuleppele ei jõua ning isikut ei käsitata seetõttu kummagi riigi residendina. Olukord muutuks veelgi keerulisemaks, kui äriühingu tegevus toimuks mõnes kolmandas riigis.

1.4. Püsiv tegevuskoht

1.4.1. Püsiva tegevuskoha mõiste

Mitmed äriühingud, kes on oma majandustegevusega laienenud välisriikidesse, seisavad lisaks topeltresidentsuse ja –maksustamisega silmitsi ka püsiva tegevuskoha tekkimisega ja sellega seotud maksuküsimustega. Kui äriühingul eelnevalt käsitletud residentuse küsimust ei tõusetu, võib tal välisriigis äri ajades sellegipoolest tekkida maksukohustus läbi püsiva tegevuskoha. Märkimist vajab ka see, et juhul, kui maksulepingu alusel tuleb Eesti äriühingut lugeda välisriigi residendiks, võib tal siiski ilmnedä maksukohustus Eestis püsiv tegevuskoha tekkimisel.

Eestis on püsiva tegevuskoha mõiste välja toodud TuMS § 7 lg-st 1, mis ütleb, et püsiv tegevuskoht on majandusüksus, mille kaudu toimub mitteresidendi püsiv majandustegevus Eestis. Enamikes maksulepingutes on püsiva tegevuskoha mõiste defineerimisel lähtutud mudellepingust, mis näeb ette, et püsiv tegevuskoht on äritegevuse kindel koht, mille kaudu täielikult või osaliselt toimub äriühingu majandustegevus. Kuigi tulumaksuseadus ei täpsusta, mida sellise majandusüksuse all tuleb silmas pidada, on OECD mudellepingu artiklis 5 toodud välja loetelu, mida saab *prima facie* käsitada püsiva tegevuskohana. Nendeks on juhtkonna asukoht, filiaal, kontor, tehas, töökoda ja kaevandus (sh nafta- või gaasipuurauk, karjäär või muu loodusvarade kaevandamise koht). Ehitusplats, ehitus või montaaž tekitavad püsiva tegevuskoha juhul, kui nende tegevus kestab vastavas riigis kauem kui 12 kuud (Eesti

¹³¹ Nt leping Indiaga, mida on täpsemalt käsitletud alapeatükis 2.1.

¹³² Eesti Vabariigi valitsuse ja Ukraina valitsuse vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping. – RT II 1996, 42, 172.

¹³³ Eesti Vabariigi ja Bulgaaria Vabariigi vaheline tulumaksudega topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping. – RT II 2008, 33, 100.

¹³⁴ Nt leping Hispaaniaga, mida on täpsemalt käsitletud alapeatükis 2.1.

maksulepingutes on ajaline kestus sätestatud üldjuhul lühemalt).¹³⁵ Seega võib püsivat tegevuskohta lugeda ka riigis toimuva majandustegevuse residentsuseks.¹³⁶

Nii tulumaksuseaduses kui ka OECD mudellepingus väljatoodud definitsioon sisaldab kumulatiivse iseloomuga tingimusi, mis tähendab, et kui üks neist ei ole täidetud, siis ei ole ka püsivat tegevuskohta. Esimese tingimusena peab eksisteerima majandustegevuse koht, näiteks hoone, ruumid, mõningatel juhtudel ka seadmed või aparatuur. Majandustegevuse koht on üldjuhul füüsiline objekt, mille kaudu majandustegevus toimub.¹³⁷ Oluline ei ole, kas antud hooned, ruumid ja seadmed on ettevõtte omanduses, renditud või on muul viisil tema käsutuses. Kuna majandustegevuse koha tingimuse nõue on see, et selle koha kaudu peab toimuma ettevõtte äritegevus, ei ole pelgalt vara omamine vastavas riigis piisav püsiva tegevuskoha tekkimiseks.¹³⁸ Samas võib majandustegevuse koht eksisteerida ka vara olemasoluta. Näiteks juhul, kui äriühingul on majandustegevuse läbiviimiseks kasutada teatud ulatuses ruumi, sh tühja ruumi. Seaduslikku alust ruumi kasutamiseks olema ei pea, mis tähendab, et majandustegevuse koht võib eksisteerida ka siis, kui äriühing kasutab ruumi ebaseaduslikult. Kuna seaduslikku alust ruumi kasutamiseks ette nähtud ei ole, siis võib püsiv tegevuskoht tekkida ka teenuse pakkumisest volitatud esindaja kaudu.¹³⁹ Näiteks konsultandi tegevusest, kes liigub pidevalt allikariigis asuvate objektide vahel.¹⁴⁰

Majandustegevuse koha olemasoluks ei ole vajalik füüsiliste isikute tegevus selles kohas. Antud põhimõtet järgivad ka enamik OECD liikmesriike, mis tähendab, et füüsilised esemed, mida saab kasutada majanduslikul otstarbel, saavad täita majandustegevuse koha kriteeriumi. Oluline on aga eristada põhjalikku seadmete kompleksi ja väikeseid kaasaskantavaid seadmeid.¹⁴¹ Näiteks müügiautomaadid, mängutomaadid, veetorustikud, elektriikaablid, antenn- ja satelliitvastuvõtjad ning muud taolised automatiseeritud seadmed võivad täita majandustegevuse koha kriteeriumi, olenemata füüsiliste isikute kohalolekust. Ka siin on tähtis teha vahet seadmete kasutamisel ja nende paigaldamisel, kuna viimast võib käsitada ettevalmistava või abistava tegevusena, mis ei kvalifitseeru püsivaks tegevuskohaks.¹⁴²

¹³⁵ OECD mudelleping, lk 26-27.

¹³⁶ A. Kurist. Püsiva tegevuskoha mõiste rahvusvahelistes maksulepingutes ja Eesti tulumaksuseaduses. – *Juridica* 1998/9, lk 450.

¹³⁷ A. Kurist, lk 450-451.

¹³⁸ F. Brugger, P. Plansky. *Permanent Establishments in International and EU Tax Law*. – Wien: Linde 2011, lk 63.

¹³⁹ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 95.

¹⁴⁰ T. Albin. Püsiva tegevuskoha määramine maksulepingute üldreegli alusel. – *Maksumaksja*, 2010, nr 5, lk 36.

¹⁴¹ A. Kurist, lk 451.

¹⁴² F. Brugger, P. Plansky, lk 64.

Eeltoodu jätkuks on püsiva tegevuskoha kontseptsiooni käsitluses tekitanud palju kõneainet ka e-kaubanduse valdkond, mida on tugevalt mõjutanud majanduse ja infotehnoloogia kiire areng. Nimelt on üha laiemalt levinud majandustegevuse teostamine arvutivõrgu vahendusel ehk läbi n-ö virtuaalse kontori. Tulenevalt sellest on riikide jurisdiktsioonid seisnud silmitsi püsiva tegevuskoha määratlemisega olukorras, kus tegevus toimub virtuaalses keskkonnas. Probleemi lahendamiseks lisas OECD 2000. aastal mudellepingu kommentaaridesse osa, mis käsitleb püsiva tegevuskoha tekkimist elektroonilises kaubanduses. Kokkuvõtvalt teeb OECD selget vahet füüsilisel arvutivarustusel, mida saab paigaldada kindlasse asukohta ning immateriaalsel varustusel ehk tarkvaral ja andmetel, mida vastavas seadmes kasutatakse. Seega näiteks veebileht, mis on kombinatsioon tarkvarast ja andmetest, ei ole käegakatsutav asi, mistõttu puudub sellel asukoht, mida saaks käsitada majandustegevuse kohana. Seevastu on server, kus antud veebilehte hoitakse, materiaalne varustus, ning omab füüsilist asukohta, mida saab vaadata majandustegevuse kohana. Tihtipeale on serveri omanikuks aga internetiteenuse pakkuja, mis tähendab, et tegelikku majandustegevust läbiviiva ettevõtte veebileht paikneb teise isiku serveris. OECD seisukoha järgi ei saa sellisel juhul omistada majandustegevuse kohta veebilehe omanikule, kuna tal puudub füüsiline kohaolek antud kohas.¹⁴³

Teise püsiva tegevuskoha tingimuse kohaselt peab nimetatud majandustegevuse koht olema püsiv, mis tähendab, et sellel kohal peavad olema täidetud nii ajalised kui ruumilised kriteeriumid. Ruumilises mõttes peab eksisteerima side majandustegevuse koha ja geograafilise punkti vahel.¹⁴⁴ See aga ei tähenda, et majandustegevuse koht peaks olema täiesti liikumatu ja asuma füüsiliselt täpselt samas kohas kogu aja, mil äriühing majandustegevust läbi viib.¹⁴⁵ Seega ettevõtluses kasutatav varustus ei pea olema tingimata maapinnaga fikseeritud, vaid oluline on, et seda hoitakse kindlas kohas.¹⁴⁶

Püsiva koha defineerimisel on riigid erineval seisukohal selles, kas seda tuleks mõista kui võimalust määrata, identifitseerida ning viidata kindlale kohale, mis on statsionaarne ning liikumatu. Näiteks on India kohus leidnud, et äriühingul, kes pakkus teenuseid India laevadel, mis kuulusid erinevatele isikutele, tekkis Indias püsiv tegevuskoht. Sarnasele seisukohale on jõudnud ka Hollandi kohus, kes märkis, et püsiva majandustegevuse koha mobiilsus ei ole püsiva tegevuskoha tekkimise takistuseks. Kahele eelnevale näitele vastupidist seisukohta on

¹⁴³ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 112-114.

¹⁴⁴ A. Kurist, lk 450-451.

¹⁴⁵ F. Brugger, P. Plansky, lk 65.

¹⁴⁶ T. Albin, lk 36.

väljendanud Saksamaa kohus, leides, et piimamüüja jaoks ei saa mitmetest tänavatest koosnevat piirkonda pidada ühtse tegevuskohana.¹⁴⁷

OECD mudellepingu kommentaaride kohaselt tuleb liikuva iseloomuga majandustegevuse korral tuvastada, kas erinevates asukohtades teostatud tegevusi saab käsitada ühe tegevuskohana. Selleks tuleb tuvastada, kas tegevused on sarnase iseloomuga. Seega võib püsiv koht tekkida konsultatsiooni pakkuval äriühingul, kes järjepidevalt rendib hotelliruumi majandustegevuse teostamiseks. Samas ei saa olukorras, kus maaler teostab järjest värvimistöid ühes ja samas hoones erinevate ning üksteisest sõltumatute lepingute alusel, lugeda antud hoonet tema jaoks üheks majandustegevuse kohaks.¹⁴⁸ Eeltoodu põhjal on küll OECD ette näinud, et koha püsivuse hindamisel tuleks eelkõige lähtuda isiku majandustegevuse iseloomust, kuid on kaheldav, kas riigid ka tegelikult ühetaolisest metoodikast lähtuvad.

Seda, et riikide praktika võib märkimisväärselt erineda, ilmestab ka Eesti maksuhalduri lähenemine, mille kohaselt loetakse mitteresidendi majandustegevus Eesti territooriumil läbi mitme filiaali üheks geograafiliseks piirkonnaks ning seega ka üheks püsivaks tegevuskohaks.¹⁴⁹ Märkimist vajab ka see, et seisukoht ei muutuks ka juhul, kui erinevates piirkondades asuvad ettevõtted teostaksid erinevat majandustegevust. Antud käsitlus on tingitud faktist, et tulumaksuseadus ei võimalda Eestis registreerida rohkem kui ühte püsivat tegevuskohta maksumaksja kohta.¹⁵⁰

Koha ajaline kriteerium näeb ette, et püsiva tegevuskoha tekkimiseks ei piisa ainult teatava koha ajutisest kasutamisest. Püsiv tegevuskoht tekib hetkel, mil äriühing alustab oma majandustegevust konkreetse koha kaudu, ja lõppeb, kui äriühing lõpetab oma majandustegevuse antud koha kaudu.¹⁵¹ Seega ei eelda ajaline püsivus koha eksisteerimist, vaid selle majandustegevuses kasutamist. Tulenevalt sellest on oluline eristada koha ajutist ja püsivat iseloomu, mis tähendab, et tähelepanu tuleb pöörata mitteresidendi kavatusele. Kui äriühingu kavatsus on äritegevust läbi viia määramatu aja jooksul, siis tekib püsiv tegevuskoht ka juhul, kui *de facto* neid kavatsusi ei täideta. Kui äriühing plaanis esialgu

¹⁴⁷ T. Albin, lk 36.

¹⁴⁸ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 96-97.

¹⁴⁹ Maksu- ja Tolliamet. Püsiva tegevuskoha kasumi maksustamine. – <http://www.emta.ee/et/ariklient/tulud-kulud-kaive-kasum/pusiva-tegevuskoha-kasumi-maksustamine> (25.04.2016).

¹⁵⁰ T. Albin, lk 37.

¹⁵¹ A. Kurist, lk 452.

kasutada kohta lühikese perioodi jooksul, kuid tegevus toimub selle koha kaudu kauem, siis tekib püsiv tegevuskoht tagasiulatuvalt.¹⁵²

Eelneva põhjal on oluline teha püsiva tegevuskoha määramisel vahet äriühingu kavatsusel ja tegevuse iseloomul. Ka selles on riikide kohtud olnud vägagi erinevatel arvamustel. Näiteks on Hollandi kohtud leidnud, et kuigi isiku tahe võib omada teatud mõju, ei saa see olla määrav, kui tegelik majandustegevus sellest erineb.¹⁵³ Ka OECD on märkinud, et lühikesele ajaperioodil kasutatud koht võib äritegevuse iseloomust tulenevalt teatud juhtudel tekitada püsiva tegevuskoha¹⁵⁴. Eestis on püsiv tegevuskoht veelgi lihtsam tekkima, sest ka omavahel eraldatud majandustoimingute tulemusel saab Eesti maksuhalduri seisukohalt moodustuda püsiv tegevuskoht. Seda põhjusel, et kuna ettevõtte tegevus on tervik, koondatakse seotud majandustegevuste läbiviimisele kulunud aeg, isegi kui need teostatakse erinevates geograafilistes kohtades.¹⁵⁵

E-kaubanduses näeb ajaline kriteerium ette serveri paiknemist kindlas kohas. Juhul, kui eelpool väljatoodud näite põhjal on serveri omanikuks veebelehte haldav äriühing, saab seda püsivaks majandustegevuse kohaks pidada juhul, kui see asub kindlas kohas piisaval ajavahemikul.¹⁵⁶ Seda, mida antud juhul saaks pidada piisavaks ajavahemikuks, ei ole OECD paraku täpsustanud. Seega tuleb riikidel iga juhtumi korral seda eraldi hinnata.

Viimane püsiva tegevuskoha tingimus näeb ette, et äriühingu tegevus peab toimuma nimetatud koha kaudu. Majandustegevuse koht muutub püsivaks tegevuskohaks siis, kui äriühing teostab oma majandustegevust kas täielikult või osaliselt selle koha kaudu.¹⁵⁷ Seejuures ei ole tähtis, kas tegevus on iseenesest äriühingule tulemuslik või mitte, vaid see, et seda viiakse läbi äriühingu huvides.¹⁵⁸

Tulenevalt eeltoodust tõusetub küsimus, kas olukorras, kus majandustegevust teostatakse äriühingu nimel kolmandate isikute poolt, saab äriühingul tekkida püsiv tegevuskoht. Püsiva tegevuskoha mõiste vastava osa „mille kaudu täielikult või osaliselt toimub äriühingu majandustegevus“ grammatilise tõlgendamise tulemusel võiks teha järelduse, et määrav ei ole konkreetne tegevus ega selle teostaja, vaid oluline on see, et selle koha kaudu toimuks äriühingu majandustegevus. Erialakirjanduses on rõhutatud, et püsiva tegevuskoha

¹⁵² T. Albin, lk 37.

¹⁵³ T. Albin, lk 37.

¹⁵⁴ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 97.

¹⁵⁵ T. Albin, lk 38.

¹⁵⁶ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 112.

¹⁵⁷ A. Kurist, lk 450-451.

¹⁵⁸ F. Brugger, P. Plansky, lk 67.

määramisel on oluline vaadata seda, kas ja mil määral on nimetatud koht äriühingu kontrolli all.¹⁵⁹ Ka OECD mudellepingu kommentaarid rõhutavad, et väljendit „mille kaudu“ tuleks mõista laiemalt, ning et püsiv tegevuskoht võib tekkida ka juhul, kui majandustegevust antud kohas teostatakse kolmandate isikute poolt.¹⁶⁰ Siinjuures on oluline, et nimetatud isikud tegutsevad äriühingu huvides ja äriühingult saadud juhiste järgi.¹⁶¹ Seega ei ole välistatud, et e-residendi poolt juhitava Eesti äriühingul tekib püsiv tegevuskoht Eestis ka siis, kui ta ise reaalselt Eestis ei viibi, kuid äriühingu majandustegevust antud kohas teostavad tema kontrolli all olevad isikud. Mõistagi on selline variant võimalik vaid juhul, kui äriühingul tekib residentsus välisriigis.

Lisaks eelnevale võib püsiv tegevuskoht teatud juhtudel tekkida ka inimfaktorita või piiratud inimsekkumisega. Näiteks olukorras, kus tegevus toimub automatiseeritud masinatega.¹⁶² Antud juhul on oluline see, kas masinatega viiakse läbi äriühingu majandustegevust, mida saab eristada nende paigaldamisest antud kohta või rentimisest teistele isikutele. Sama põhimõtte kehtib ka e-kaubanduses kasutatavate arvutiseadmete kohta.¹⁶³ Seega, vaatamata asjaolust, kas äriühingu tegevust viiakse läbi kolmandate isikute poolt või piiratud inimsekkumisega masinate näol, on oluline, et antud koht oleks piisavas ulatuses äriühingu kontrolli all. Samuti see, et selles kohas toimuv majandustegevus teeniks äriühingu huve.

1.4.2. Püsiva tegevuskoha maksustamine

Eelnevalt käsitletud püsiva tegevuskoha mõiste ja selle määratlemine on ennekõike vajalik mitteresidendi ettevõtlustulu maksustamiseks. Püsiv tegevuskoht ei ole iseseisev juriidiline isik, kuid tegevuskoha maksustamisel loetakse seda iseseisvaks maksumaksjaks, kuna selle majandustegevuse tulem arvutatakse välja ja maksustatakse põhimõttel, mis käsitleb tegevuskohta kui iseseisvat juriidilist isikut (eraldiseisvate isikute fiktsioon). Antud põhimõtte tuleneb TuMS § 7 lõikest 3.¹⁶⁴ Sarnane käsitlus tuleneb ka OECD mudellepingu artikkel 7 lõikest 2.¹⁶⁵ Kuna püsiva tegevuskoha näol ei ole tegemist iseseisva juriidilise isikuga, siis on oluline eristada püsiva tegevuskoha Eestis asuvat vara ja Eestis toimuvat tegevust mitteresidendi muust varast ja tegevusest. Samuti tuleb püsiva tegevuskoha ja seda opereeriva äriühingu omavahelisi majandustehinguid vaadata kui kahe iseseisva juriidilise isiku vahelisi

¹⁵⁹ E. Reimer. Permanent Establishments: A domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2011, lk 55.

¹⁶⁰ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 95.

¹⁶¹ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 99-100.

¹⁶² F. Brugger, P. Plansky, lk 68.

¹⁶³ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 100, 113.

¹⁶⁴ L. Lehis (viide 1), lk 236-237.

¹⁶⁵ OECD mudelleping, lk 26-27.

tehinguid.¹⁶⁶ Tulenevalt eeltoodust ja arvestades vastavaid tulumaksuseaduse sätteid, on mitteresident kohustatud deklareeritava maksustatava väärtuse arvutamiseks pidama eraldi püsiva tegevuskoha maksuarvestust.

Ehkki esmapilgul tuleks Eesti äriühingu püsiva tegevuskoha maksustamisel lähtuda vastava välisriigi asjakohastest sätetest ja võimalusel ka maksulepingust, siis praktikas võib tekkida olukord, kus Eesti äriühingul tekib püsiv tegevuskoht hoopis Eestis. See on võimalik juhul, kui Eesti äriühing on registrist kustutatud, kuid äriühingu vara kasutatakse jätkuvalt Eesti majandustegevuses (TuMS § 53 lg 4³). Samuti juba eelnevalt väljatoodud näite põhjal ehk olukorras, kus äriühingut tuleb maksulepingu alusel lugeda teise riigi residendiks, kuid tal toimub Eestis äritegevus läbi majandusüksuse, mida TuMS § 7 järgi saab lugeda püsivaks tegevuskohaks.

Eestis reguleerib püsiva tegevuskoha maksustamist TuMS § 53, mis näeb ette, et mitteresidentist äriühingu Eesti püsiv tegevuskoht maksab tulumaksu Eesti juriidilise isikuga samadel alustel (maksustatakse püsiva tegevuskoha kasumieraldised, tehtud kingitused, annetused ja vastuvõtukulud, ettevõtlustega mitteseotud kulud ja väljamaksed ning füüsilisele isikule tehtud erisoodustused). Märkimist vajab ka see, et erisoodustused, kingitused, annetused ning vastuvõtukulud maksustatakse tulumaksuga sõltumata sellest, kas saajaks, külaliseks või koostööpartneriks on resident või mitteresident. Püsivast tegevuskohast väljaviidud kasum vabastatakse TuMS § 53 lg 4¹ kohaselt tulumaksust, kui selle aluseks on püsiva tegevuskoha kaudu või püsiva tegevuskoha arvel saadud dividend. Sarnaselt residendist juriidilise isiku dividendi maksustamisel kehtib ka siin nõue, et dividendi saajale pidi dividendi saamise ajal kuuluma vähemalt 10%-line osalus dividendi maksnud äriühingus, ning et dividend saadi teiselt Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigi või Šveitsi residendist ja tulumaksukohustuslasest äriühingult. Juhul, kui dividend on saadud mõne muu riigi äriühingult, kehtib nõue, et dividendilt on tulumaks kinni peetud või selle aluseks olev kasumiosa on tulumaksuga maksustatud.

Püsivale tegevuskohale rakendatakse ka kõiki Eesti äriühingule ettenähtud maksusoodustusi- ja vabastusi.¹⁶⁷ Kui püsivat tegevuskohta omav äriühing on resident riigis, kellega Eesti on sõlminud topeltmaksustamise vältimise lepingu, siis kohaldatakse püsiva tegevuskoha maksustamisel maksulepingust tulenevaid maksuvähendusi- ja soodustusi. Seejuures erineb

¹⁶⁶ L. Lehis (viide 1), lk 236-237.

¹⁶⁷ L. Lehis (viide 8), lk 164.

maksulepingutes esitatud püsiva tegevuskoha käsitus mõnevõrra tulumaksuseaduses sätestatust ning viimasega võrreldes piiravad maksulepingud Eesti maksustamisõigust.¹⁶⁸

Nagu öeldud, lähtub ka OECD püsiva tegevuskoha maksustamisel põhimõttest, mis käsitab püsivat tegevuskohta iseseisva juriidilise isikuna. Oluline on see, et antud põhimõtte kohaselt ei võeta arvesse kogu äriühingu kasumit, vaid ainult see, mis on omistatav püsivale tegevuskohale. Seega on võimalik allikariigil omistada kasumit püsivale tegevuskohale ka siis, kui ettevõtte tervikuna on teeninud kahjumit. Samasugune põhimõtte kehtib ka vastupidises olukorras, mis tähendab, et kogu ettevõtte teenitud kasumit ei ole võimalik omistada püsivale tegevuskohale, kui viimane on iseseisva juriidilise isikuna teeninud kahjumit.¹⁶⁹ Kasumi arvutamisel kehtib aga nõue, mille kohaselt tuleb lisaks püsiva tegevuskoha enda kuludele arvestada ka osa mitteresidendi üldistest juhtimis- ja halduskuludest.¹⁷⁰

OECD mudellepingu kommentaarid näevad ette, et artikkel 7 lõikes 2 sisalduv printsiip kohaldub nii residendiriigile kui ka allikariigile. Lisaks rõhutatakse, et artikkel 7 lõikest 1 tulenev maksustamisõigus, mis näeb ette võimaluse maksustada püsiva tegevuskoha kaudu teenitud kasumit, ei tähenda allikariigi maksustamise ainuõigust, vaid see on jagatud mõlema riigi vahel. Residendiriik võib maksustada püsiva tegevuskoha kasumit, kuid ta peab võimaldama mahaarvamist või tasaarvestust püsiva tegevuskoha poolt tasutud maksudele. Kuna artiklit 7 rakendatakse nii residendiriigile kui ka tuluallika riigile, peab residendiriik tulenevalt artiklist 23A või 23B kõrvaldama igasuguse topeltmaksustamise, mis on seotud püsiva tegevuskoha kasumiga.¹⁷¹ See tähendab, et residendiriigil tuleb topeltmaksustamise vältimiseks tuvastada püsiva tegevuskoha poolt teenitud kasumi suurus, mida peab arvutama samade reeglite kohaselt kui residendist ettevõtjate kasumit.¹⁷²

Eraldiseisvate isikute fiktsiooni tuleb OECD sõnul rakendada üksnes püsiva tegevuskohale omistatava kasumi tuvastamisel, kuna antud põhimõtte kohaldub ainult artiklile 7 ega laiene teistele maksulepingu artiklitele.¹⁷³ Tulenevalt sellest on oluline märkida, et selle printsiibi alusel määratakse riikidevaheline maksustamisõigus ning residendiriigi kohustus vältida

¹⁶⁸ Maksu- ja Tolliamet. Püsiva tegevuskoha kasumi maksustamine. – <http://www.emta.ee/et/ariklient/tulud-kulud-kaive-kasum/pusiva-tegevuskoha-kasumi-maksustamine> (23.03.2016).

¹⁶⁹ OECD Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. – Centre for Tax Policy and Administration 2008, lk 166. – <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/41031455.pdf> (23.03.2016).

¹⁷⁰ L. Lehis (viide 8), lk 192.

¹⁷¹ M. Kobetsky, lk 362.

¹⁷² L. Lehis (viide 8), lk 192.

¹⁷³ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 140.

topeltnaksustamist olukorras, kus selle riigi äriühingul on tekkinud püsiv tegevuskoht mõnes teises riigis.

2. MAKSULEPINGUTE MÕJU VÄLISRIIGIST JUHITAVA EESTI ÄRIÜHINGU TULU MAKSUSTAMISEL

2.1. Juriidilise isiku residentsus

Nagu eelpool mainitud, on maksulepingu rakendamiseks vajalik, et äriühing oleks ühe või mõlema lepinguosalise riigi resident. Kui äriühingut saab pidada mõlema riigi residendiks, tuleb lepinguosalistel riikidel otsustada, kumma riigi residendina teda maksulepingu alusel käsitatakse. Sellise staatuse määramine on äriühingu tulu maksustamisel väga olulise tähendusega, kuna see paneb paika lepinguosaliste riikide maksustamisõigused. Selleks on lepingutes ette nähtud kriteeriumid, mille alusel tuleb otsuse tegemisel juhinduda. Kuigi riigid koostavad lepingud valdavalt OECD mudellepingu eeskujul, võidakse nendes residentsuse määramist erinevalt sisustada. See avaldab aga omakorda mõju maksustamisõiguse jaotamisele ja maksukoormuse suurusele.

Käesoleva töö kirjutamise ajaks on Eestil kokku 56 kehtivat maksulepingut.¹⁷⁴ Ehkki kõikide lepingute struktuur on võrdlemisi sarnane, võib nende sisu vägagi erineda. Näiteks Eesti lepingutes on just residentsuse küsimus lahendatud erinevalt. Mõnevõrra erinev on ka maksustamisõiguse jaotamine tululiikide lõikes ning topeltmaksustamise kõrvaldamiseks kasutatavate meetodite osas. Tulenevalt lepingute sisulistest erinevustest, on järgnevalt peamiselt India ja Hispaania maksulepingute näitel analüüsitud residentsuse määramist kaugjuhitava äriühingu osas. Lisaks ka selle tulemusel tekkivat maksustamisõiguse jaotamist ning topeltmaksustamise kõrvaldamist.

Eesti Vabariigi ja India Vabariigi vaheline maksuleping¹⁷⁵ jõustus 20.06.2012, mida rakendatakse Eestis alates 01.01.2013 ja Indias alates 01.04.2013 (Indias algab majandusaasta 1. aprillist). Hispaania Kuningriigiga sõlmitud maksuleping¹⁷⁶ jõustus 28.12.2004 ning seda rakendatakse mõlemas riigis alates 2005. aastast. Nii India maksulepingu ratifitseerimise seaduse eelnõu seletuskirjas¹⁷⁷ kui ka Hispaania maksulepingu ja selle juurde kuuluva

¹⁷⁴ Rahandusministeerium. Topeltmaksustamise vältimise lepingud. – <http://www.fin.ee/81502/> (25.03.2016).

¹⁷⁵ Eesti Vabariigi ja India Vabariigi vaheline tulumaksudega topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping. – RT II, 24.05.2012, 2.

¹⁷⁶ Eesti Vabariigi ja Hispaania Kuningriigi vaheline tulu- ja kapitalimaksudega topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise leping. – RT II 2004, 41, 150.

¹⁷⁷ Eesti Vabariigi ja India Vabariigi vahelise tulumaksudega topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingu ratifitseerimise seaduse eelnõu (207 SE) seletuskiri (edaspidi allmärkustes: Eelnõu (207 SE) seletuskiri), lk 1. – <http://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/f8cddc11-f831-4dc8-a7eb->

protokolli ratifitseerimise seaduse eelnõu seletuskirjas¹⁷⁸ on märgitud, et leping põhineb küll OECD mudellepingul, kuid mõnda sätet on riikide kokkuleppel muudetud või täiendatud.

Maksulepingute artikkel 4 lõige 1 annab tähenduse lepingus kasutatavale mõistele „lepinguosalise riigi resident“. Juriidilise isiku kontekstis saab selleks mõlemas lepingus pidada isikut, kes on selle lepinguosalise riigi seaduse alusel maksukohustuslane asukoha, juhtkonna asukoha, asutamise koha või muu sellise kriteeriumi järgi. Mõiste ei hõlma isikut, kes on kummagi riigi maksukohustuslane üksnes seetõttu, et tema tuluallikas asub selles riigis. Sama artikli lõige 3 näeb ette nn seoste lõhkumise reegli ehk juhise olukorras, kus isikut, kes ei ole füüsiline isik, saab lõike 1 kohaselt lugeda mõlema riigi residendiks. Lepingus Indiaga tuleb residentsuse küsimus lahendada riikide omavahelisel kokkuleppel, arvestades isiku kõrgeima juhtimisorgani asukohta või muud asjaomast tegurit. Siinkohal on oluline märkida, et antud käsitlus tuleneb maksulepingu eestikeelsest tekstist. Lepingu inglise keelses tekstis¹⁷⁹ kasutatakse mõistet „*place of effective management*“, mis rahvusvahelise praktika kohaselt tähendab tegelikku juhtimiskohta. Kuna artikkel 31 näeb ette, et tõlgendamiserinevuse korral võetakse aluseks inglisekeelne tekst, tuleks antud lepingu alusel juriidilise isiku residentsus määrata tema tegeliku juhtimiskoha järgi. Samasuguse topeltresidentsuse käsitlusega maksulepinguid on Eesti sõlminud ka näiteks Serbiaga¹⁸⁰ ja Küprosega¹⁸¹. Seda, kuidas need kaks mõistet võivad anda täiesti erineva tulemuse, on kirjeldatud allpool.

Vaatamata sellele, et maksulepingu sõnastuses on hoidutud konkreetsest juhtimisorgani asukoha nõudest, on siiski üsna tõenäoline, et pädevad ametiisikud tuginevad läbirääkimistel ennekõike just sellele kriteeriumile ja seda eelkõige kahel põhjusel. Esiteks sellepärast, et leping ise näeb seda ette. Teiseks on rahvusvahelises praktikas äriühingu residentsuse

062105ec45d1/Eesti%20Vabariigi%20ja%20India%20Vabariigi%20vahelise%20tulumaksudega%20topeltmaksustamise%20v%C3%A4ltime%20ning%20maksudest%20hoidumise%20t%C3%B5kestamise%20lepingu%20ratifitseerimise%20seadus/ (28.03.2016).

¹⁷⁸ Eesti Vabariigi ja Hispaania Kuningriigi vahelise tulu- ja kapitalimaksudega topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise lepingu ja selle juurde kuuluva protokolli ratifitseerimise seaduse eelnõu (520 SE) seletuskiri (edaspidi allmärkustes: Eelnõu (520 SE) seletuskiri), lk 1. – <http://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/5c84dbb9-0853-30eb-9f56-7c6d053f391e/Eesti%20Vabariigi%20ja%20Hispaania%20Kuningriigi%20vahelise%20tulu-%20ja%20kapitalimaksudega%20topeltmaksustamise%20v%C3%A4ltime%20ja%20maksudest%20hoidumise%20t%C3%B5kestamise%20lepingu%20ja%20selle%20juurde%20kuuluva%20protokolli%20ratifitseerimise%20seadus/> (28.03.2016).

¹⁷⁹ Inglise keelne tekst on kättesaadav: https://www.riigiteataja.ee/akti/isa/2240/5201/2002/India_engl.pdf# (28.03.2016).

¹⁸⁰ Eesti Vabariigi ja Serbia Vabariigi vaheline tulumaksudega topeltmaksustamise vältimise leping. – RT II 2009, 31, 93.

¹⁸¹ Eesti Vabariigi valitsuse ja Küprose Vabariigi valitsuse vaheline tulumaksudega topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping ja selle juurde kuuluv protokoll. – RT II, 04.10.2013, 2.

küsimuses kõige levinum lähtepositsioon just tegelik juhtimiskoht. Arvestada tuleb aga sellega, et ametkondade läbirääkimised võivad kujuneda pikaks, kuna juhtimiskoha mitmetimõistetavuse tõttu on lahenduse leidmine raskendatud.¹⁸² Seda, et tegeliku juhtimiskoha kontspetsiooni mõistetakse erinevalt on nentunud ka Euroopa Kohus. Kohtuasjas C-208/00¹⁸³ märkis kohus, et kuna tegeliku juhtimiskoha määramine põhineb paljuski faktidel, on võimalik, et riikide erinevatel õiguskordadel või kohtutel puudub tegeliku juhtimise koha ühtne käsitlus. Ehkki läbirääkimistel saab tugineda ka maksulepingu seletuskirjas sätestatule, ei reguleeri Eesti-India maksulepingu seletuskiri juriidilise isiku residentsust. Küll on aga täiendavalt peatunud juhtkonna mõistel. Selle kohaselt on juhtkond igasugune isik või organ, kes äriühingu või selle osa (ettevõtte) majandustegevust juhib.¹⁸⁴

Maksulepingu artikkel 4 lõige 3 muutub kõige asjakohasemaks ilmselt siis, kui kummagi lepinguosalise riigi äriühingu tegelik juhtimine leiab aset teises riigis. Käesoleva töö seisukohast võib ette kujutada lihtsat olukorda, kus välisriigi kodanik, olles ühtlasi ka Eesti e-resident, juhib Eesti seaduse alusel loodud äriühingut näiteks oma koduriigis. Äriühingu distantsilt juhtimist lihtsustab töö esimeses pooles mainitud e-residentidele väljastatav digi-ID kaart¹⁸⁵. Et välisriiki saaks käsitada residendiriigina, on vaja tuvastada, milliseid äriühingu majandustegevusega seotud toiminguid e-resident välismaal olles täpsemalt teeb. Oletades, et peamised toimingud nagu lepingute allkirjastamised, töötajatele antavad korraldused ja arvete maksmised toimuvad Indias ning võimalikud juhatuse koosolekud peetakse ja majandusaasta aruanne allkirjastatakse virtuaalselt, saab tõenäoliselt Eestis asutatud äriühingut maksulepingu järgi lugeda India residendiks.

Juhul, kui äriühingu tegelik juhtimiskoht asub Indias, siis tulenevalt India tulumaksuseadusest¹⁸⁶, loeb ka India isikut oma residendiks ning soovib äriühingu tulu maksustada oma siseriiklike seaduste kohaselt. Tegeliku juhtimiskoha defineerimisel lähtub India tulumaksuseadus OECD mudellepingu kommentaaride sõnastusest, mille kohaselt tähendab tegelik juhtimiskoht kohta, kus toimub äriühingu peamine juhtimine ja kus võetakse vastu äriühinguga seotud peamised otsused.¹⁸⁷ Seega on tulemuseks võimalik topeltmaksustamise, kuna äriühingut peavad oma residendiks nii Eesti kui India.

¹⁸² K. A. M. Kelder, lk 34.

¹⁸³ EKo 05.11.2002, C-208/00, *Überseering BV vs. Nordic Construction Company Baumanagement GmbH*, p 51.

¹⁸⁴ Eelnõu (207 SE) seletuskiri, lk 8.

¹⁸⁵ Vt täpsemalt alapeatükk 1.1.2.

¹⁸⁶ The Income-tax Act, 1995. – Act no. 43 of 1961. – <http://indiacode.nic.in/> (29.03.2016).

¹⁸⁷ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 90-91.

Lepingus Hispaaniaaga on aga kasutusel segaklausel, mis näeb ette, et läbirääkimistel kokkuleppe saavutamiseks võtavad riigid lisaks äriühingu kõrgeima juhtorgani asukoha arvesse veel ka registreerimis- või asutamiskohta ning teisi olulisi majanduslikke ja materiaalseid näitajaid. Ka selle lepingu puhul vajab märkimist, et antud sõnastus tuleneb eestikeelsest variandist, kuid inglise keelse teksti kohaselt tuleb esimesest kriteeriumist mõista tegeliku juhtimiskohana. Seejuures on lepingu protokollis ette nähtud, et kuna Eesti seadustes puudub residentsuse määramiseks kõrgeima juhtimisorgani asukoha kriteerium, siis kehtib lõige 3 seni, kuni Eesti sellise kriteeriumi siseriiklikult kehtestab. Kui Eesti selle oma seadustesse sisse viib, määratakse kindlaks varaseim kuupäev, mil hakkab kehtima üksnes tegeliku juhtimiskoha kriteerium.¹⁸⁸ Seega, erinevalt lepingust Indiaga, on lepingus Hispaaniaaga ette nähtud veel teisigi aspekte, millega peab läbirääkimistel arvestama.

Kui Eesti seaduse alusel loodud äriühingu juhtimist teostatakse Hispaaniast, siis võib tema residentsuse üle otsustamine võrreldes Indiast juhitava äriühinguga osutada mõnevõrra keerulisemaks, kuna läbirääkimistel tuleb lähtuda ka eelnevalt nimetatud registreerimis- või asutamiskoha ning teistest olulistest majanduslikest ja materiaaletest näitajatest. Järelikult, kui äriühingu juhtimisfunktsioonide teostamise põhjal asuks äriühingu tegelik juhtimiskoht Hispaanias, mis annaks maksustamisõiguse Hispaaniale, siis registreerimis- ja asutamiskoha kriteeriumi kohaselt tuleks teda lugeda Eesti residendiks.

Kuigi lepingus on mainitud olulisi majanduslikke ja materiaalseid näitajaid, ei reguleeri maksuleping ega selle protokoll või seletuskiri nende mõistete sisustamist. Erialakirjanduses on majanduslike näitajatenä käsitatud äriühingu peamise majandustegevuse asukohta.¹⁸⁹ Niisiis tuleks selliste näitajate juures arvestada näiteks seda, millise riigiga on äriühingu majanduslikud sidemed kõige tugevamad. Selleks võib olla riik, kus leiab aset tootmine või kus asuvad enamik tootmiseks vajaminevad seadmed. Samuti riik, kus viibivad suurem osa äriühingu töötajatest, kuna inimkapital mängib äriühingu kasumlikkuses aina tähtsamat rolli.¹⁹⁰ Seega olukorras, kus näiteks äriühing toodab kaupa, mida valmistatakse peamiselt Eestis asuvate masinate ja tööjõuga, võib lepingus ettenähtud majandusliku näitaja põhjal pidada teda Eesti residendist äriühinguks.

Ehkki majanduslike näitajate põhjal võib residentsuse üle otsustamine võrreldes tegeliku juhtimiskohaga olla lihtsam, ei tuleks lähtuda ainult sellest kriteeriumist, kuna see võib

¹⁸⁸ Eelnõu (520 SE) seletuskiri, lk 14.

¹⁸⁹ A. Schäfer. *International Company Taxation in the Era of Information and Communication Technologies. Issues and Options for Reform*. Frankfurt: Deutscher Universitäts-Verlag 2006, lk 138.

¹⁹⁰ A. Schäfer, lk 138.

oluliselt erineda äriühingu tegelikust juhtimiskohast.¹⁹¹ Teiseks seetõttu, et majanduslikke näitajaid tuleks seostada pigem tuluallika riigiga, kus äriühingul võib olla näiteks püsiv tegevuskoht.¹⁹² Lisaks on OECD mudellepingu kommentaaride põhjal pakutud välja hierarhia, mis reastab juriidilise isiku staatuse määratluseks väljapakutud kriteeriumid järgnevalt: äriühingu tegelik juhtimiskoht, äriühingu tugevam majanduslik side ühe lepinguosalise riigiga, äriühingu õiguslik staatus, ning viimase variandina riikidevahelise kokkuleppe.¹⁹³

Tulenevalt eeltoodust sõltub Hispaaniast juhitava Eesti äriühingu topeltresidentsuse küsimus paljuski riikide läbirääkimistest, sest senikaua, kui Eesti seaduses puudub tegeliku juhtimiskoha käsitlus, näeb leping selle lahendamiseks ette mitut erinevat kriteeriumit. Hispaania maksuseadused loevad residendiks äriühingut, kelle tegelik kontor asub nende riigis. Sealse õiguse kohaselt asub äriühingu tegelik kontor Hispaanias, kui tema äritegevust juhitakse ja kontrollitakse Hispaaniast.¹⁹⁴ Seda ning OECD juhiseid ja rahvusvahelist maksupoliitikat arvestades, on üsna selge, et juhul, kui äriühingu majandustegevusega seotud tähtsamad otsused tehakse ning peamine juhtimine leiab aset Hispaanias, soovib Hispaania seda äriühingut lugeda oma riigi residendiks. Kuna teatud juhtudel võib tegeliku juhtimiskoha tuvastamine osutuda keeruliseks, ei ole välistatud ka teiste kriteeriumitega arvestamine.

Märksa keerulisemaks võib äriühingu tegeliku juhtimiskoha üle otsustamine muutuda siis, kui juhtimisfunktsioone teostatakse läbisegi nii välisriigis kui Eestis. Seda võimendab ka asjaolu, et rahvusvahelisel tasandil puudub juhtimiskohast ühtne arusaam ja võimalikust maksutulust ei soovi kumbki lepinguosaline riik kergekäeliselt loobuda. Tulenevalt OECD mudellepingu kommentaaridest, peaks tegeliku juhtimiskoha tuvastamiseks vaatama muuhulgas järgmisi asjaolusid:

- a) kohta, kus juhatuse või sellega võrdväärse organi koosolek tavaliselt toimub;
- b) kohta, kus tegevdirektor ja teised tippjuhid tavaliselt oma tegevusi läbi viivad;
- c) kohta, kus teostatakse äriühingu igapäevast juhtimist;
- d) kohta, kus asub äriühingu peakontor;
- e) riiki, mille seaduse alusel toimub äriühingu juhtimine;

¹⁹¹ A. Schäfer, lk 138.

¹⁹² OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing 2015, lk 39.

¹⁹³ A. Schäfer, lk 140.

¹⁹⁴ PwC. Spain. Corporate – Corporate Residence. Worldwide Tax Summaries (Last Reviewed – 15 February 2016). – <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Spain-Corporate-Corporate-residence> (02.04.2016).

f) kohta, kus hoitakse äriühingu raamatupidamisdokumente.¹⁹⁵

Tunnustatud Saksa prof. K. Vogeli sõnul tuleb juhtimiskohana vaadata kohta, kus olulisemaid äriühingu juhtimisega seotud otsuseid tegelikult tehakse. Tema sõnul ei ole tähtsust kohal, kus otsused mõju avaldavad, vaid määrav on see, kus need otsused vastu võetakse. Teisisõnu võib seda nimetada kõrgeima juhtorgani keskpunktiks. Ta lisab, et kohta, kus toimub üksnes äritegevuse kontrollimine, ei tohiks automaatselt käsitada tegeliku juhtimiskohana.¹⁹⁶ Seetõttu ei saa antud juhul pelgalt juhatuse koosolekut pidada otsustavaks, sest peamisi otsuseid võidakse teha ka mujal. Kui peamised otsused tehakse siiski juhatuse koosolekul, ei pruugi see toimuda juriidilise isiku peakontoris, ega kohas, kus valdav osa äriühingu tegevusest läbi viiakse.¹⁹⁷ Ehkki OECD näeb tegeliku juhtimiskoha tuvastamiseks ette ka juhtorgani koosoleku ja peakontori asukohaga arvestamist, ei pruugi need langeda kokku kohaga, kus äriühingut tegelikult juhitakse.

Seega tuleks lähtuda põhimõttest, et kui äriühingu juhtimisfunktsioone teostatakse kahes lepinguosalisel riigis ning nende riikidevahelise maksulepingu kohaselt tuleb topeltresidentsuse küsimuse korral arvestada äriühingu tegeliku juhtimiskohaga, peab ennekõike välja selgitama riigi, kus juriidilise isiku kõige olulisemad otsused vastu võetakse. Selleks on tavaliselt koht, kus toimub juhatuse koosolek, milles tehakse peamised äriühingu juhtimisega seotud otsused.¹⁹⁸ Kui enamik juhatuse koosolekuid toimuvad näiteks Indias, tuleb äriühingut maksulepingu kohaselt lugeda India residendiks ning Eesti kaotab õiguse tema tulu maksustada. Juhul, kui suurem osa juhtorgani koosolekutest peetakse aga Eestis, säilitab Eesti seaduse alusel loodud äriühing oma esialgse staatuse ning peab maailmatulu deklareerima Eestis.

Tulenevalt eeltoodust on antud maksulepingu kontekstis määrav see, kus tehakse äriühingu juhtimisega seotud peamised ja kõige tähtsamad otsused. Kui e-resident on Eesti seaduse alusel loodud äriühingu ainus juhatuse liige ning elab ja toimetab enamjaolt välisriigis, kuid tähtsamate majandustegevusega seotud otsuste tegemiseks või lepingute allkirjastamiseks lendab Eestisse, võib viimast pidada selle äriühingu tegelikuks juhtimiskohaks. Seda eelkõige

¹⁹⁵ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 91.

¹⁹⁶ K. Vogel, lk 262.

¹⁹⁷ KPMG. The CBDT Issues Draft Guiding Principles for Determination of the Place of Effective Management of a Company. – Tax Flash News 24 December 2015. – <http://www.kpmg.com/IN/en/services/Tax/TaxDocuments/KPMG-Flash-News-CBDT-draft-guiding-principles-for-determination-of-POEM-2.pdf> (03.04.2016).

¹⁹⁸ K. Vogel, lk 262.

põhjusel, et nimetatud toimingud on juhtimisfunktsioonide teostamisel määrava tähendusega. Asjaolu, et e-resident viibib küll enamuse ajast välismaal, ei oma tähtsust.

Samas võib ette tulla olukord, kus äriühingu juhatus asub küll Eestis, kuid ta ise juhtimisega ei tegele. Sellise ülesande võib anda näiteks valdusühingule või muu(de)le isiku(te)le, kes asuvad Indias. Juhatus võib delegeerida peamiste otsuste tegemise õiguse mõnele muule organile, olles ise üksnes nende otsuste kinnitaja ja vastuvõtja. Volitamine võib toimuda *de jure* (ametliku otsuse või lepinguga) või *de facto* (juhatuse ja volitatud esindaja käitumisest tulenevalt). Taolisel juhul loetakse äriühingu tegeliku juhtimise asukohaks sellegipoolest India.¹⁹⁹ Seda muidugi eeldusel, et volitatud esindajate kaudu vastu võetud peamised otsused tehakse Indias.

Ajal, mil telekommunikatsiooni ja tehnoloogia areng lihtsustavad üha enam piiriüleseid tegevusi ning loovad nendeks uusi võimalusi, seisab ka rahvusvaheline maksupoliitika silmitsi nendega kaasnevate probleemidega. Näiteks on võimalik juhatuse koosolekut pidada video vahendusel, mis tähendab, et üks osa juhatusest saab asuda Eestis ja teine pool Indias või Hispaanias. Lisaks võimaldab Eesti e-residentidele väljastatav digi-ID koosolekul vastuvõetud otsuseid allkirjastada digitaalselt. Ei ole kahtlustki, et selliste võimaluste kasutamine teeb maksulepingu artikkel 4 lõike 3 kohaldamise veelgi raskemaks. Seda on tõdenud ka Euroopa Kohus kohtuasjas C-208/00, öeldes, et aina keerulisem on määrata tegeliku juhtimise kohta rahvusvahelises ja infotehnoloogilises majanduskeskkonnas, milles otsustajate füüsiline kohalolek muutub üha ebaselgemaks.²⁰⁰

Võimaliku lahendusena olukorras, kus juhatuse koosolekud toimuvad video vahendusel või muu elektroonilise meetodi kaudu, saab koosoleku kohana käsitada riiki, kus asub suurem osa juhatuse liikmetest. Teise võimalusena võib selleks pidada kohta, kus asub näiteks juhatuse esimees.²⁰¹ Järelikult, kui juriidilise isiku juhatuse koosolekut peetakse mõlemast lepinguosalise riigist ning selle käigus võetakse vastu ja allkirjastatakse digitaalselt ka peamised otsused, tuleks äriühingu tegeliku juhtimiskohana vaadata riiki, kus asuvad enamik

¹⁹⁹ KPMG. The CBDT Issues Draft Guiding Principles for Determination of the Place of Effective Management of a Company. – Tax Flash News 24 December 2015. – <http://www.kpmg.com/IN/en/services/Tax/TaxDocuments/KPMG-Flash-News-CBDT-draft-guiding-principles-for-determination-of-POEM-2.pdf> (03.04.2016).

²⁰⁰ EKo 05.11.2002, C-208/00, *Überseering BV vs. Nordic Construction Company Baumanagement GmbH*, p 51.

²⁰¹ Deloitte Touche Tohmatsu India Private Limited, The Confederation of Indian Industry. Place of Effective Management. Recommendations on Guidelines to be Issued. September 2015, lk 11. – <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/tax/in-tax-place-of-effective-management-noexp.pdf> (05.04.2016).

koosoleku liikmetest. Kui selline määratlemine ei ole võimalik, saaks alternatiivina seda teha juhatus esimehe asukoha järgi.

Kokkuvõtvalt on mitmetes Eesti maksulepingute topeltresidentsuse kõrvaldamine mõnevõrra erinevalt lahendatud. Kui näiteks maksuleping Indiaga lähtub selles osas põhiliselt OECD mudellepingust, siis lepingus Hispaaniaga on riikide kokkuleppel tehtud rohkem kõrvalekaldeid. Sarnaselt teistele viitavad aga mõlemad Eesti lepingutele omaselt siiski läbirääkimiste pidamisele. Kuigi lepingutega püütakse topeltresidentsust vältida, võib juhtuda, et lepinguosalisel riigil antud küsimuses kompromissini ei jõuagi. Sellist olukorda võib ette kujutada näiteks siis, kui äriühingu juhtimist teostatakse mõnest kolmandast riigist. Juhul, kui riigid juriidilise isiku residentsuse üle otsustamisel kokkuleppele ei jõua, siis näeb nii India kui Hispaania maksulepingu artikkel 3 ette, et sellisel juhul ei käsitata isikut kummagi riigi residendina ning lepingus ettenähtud eeliseid talle ei kohaldata.

2.2. Maksustamisõiguse jaotamine

2.2.1. Püsiv tegevuskoht ja ärikasum

Lisaks residentsusele reguleeritakse maksulepingutes ka püsiva tegevuskoha ja ärikasumi kohta käivaid sätteid. Maksulepingutes kasutatava mõiste „ärikasum“ vaste Eesti tulumaksuseaduses on „ettevõtlustulu“.²⁰² Kuna ärikasumi maksustamisõigus kuulub tuluallika riigile üksnes juhul, kui äriühingu tegevus toimub selles riigis püsiva tegevuskoha kaudu, on mõistlik neid käsitleda koos.

Seega on püsiv tegevuskoht oluline põhjusel, et isegi juhul, kui Eesti äriühingut tuleb maksulepingu alusel lugeda teise riigi residendiks, võib tal tekkida maksukohustus Eestis, kui tal tekib Eestis püsiv tegevuskoht. Sama kehtib ka vastupidises olukorras. Hispaania ja India maksulepingu artiklis 5 käsitletakse püsivat tegevuskohta sarnaselt OECD mudellepingule, mis ütleb, et püsiv tegevuskoht on äritegevuse kindel koht, mille kaudu täielikult või osaliselt toimub ettevõtja äritegevus.²⁰³ Kuigi maksulepingud lähtuvad püsiva tegevuskoha mõiste defineerimisel sisuliselt samasugusest käsitlusest, ei ole alati selge, kuidas vastavaid sätteid tõlgendada ning seega praktikas rakendada.²⁰⁴

Nagu nähtub eelnevalt käsitletud residentsuse määramise reeglitest, tuleks üldjuhul Indiast juhitud Eesti äriühingut maksulepingu alusel pidada India residendiks. Kui äriühingul

²⁰² L. Lehis (viide 8), lk 191.

²⁰³ OECD mudelleping, lk 26.

²⁰⁴ T. Albin, lk 38.

toimub majandustegevus Eestis läbi püsiva tegevuskoha, on Eesti riigil õigus maksustada tulu, mis on saadud püsiva tegevuskoha kaudu (TuMS § 53 lg 1). Tulu maksustamisel tuleb lähtuda maksulepingu artiklist 7, mis näeb ette reeglid ärikasumi maksustamiseks. Artikkel 7 omab tähendust üksnes teises lepinguosalisises riigis teenitud tulu osas, sest juriidilise isiku ülejäänud ärikasumi maksustamisõigus kuulub residendiriigile. Lisaks tuleb silmas pidada, et maksulepingu artiklites on viited ka selle kohta, et tululiikide erisätted püsiva tegevuskoha kaudu saadud tuludele ei kohaldu.²⁰⁵

Kui India e-residendi poolt juhitalaval Eesti äriühingul on Eestis näiteks filiaal, kontor, tehas, müügikoht, töökoda või muu koht, mida saab artikli 5 lõike 1 kohaselt lugeda püsivaks tegevuskohaks, peab ta arvestama, et selle koha kaudu tekkiv tulu maksustatakse Eestis. Kuigi enamjaolt kattub artikli 5 lõike 2 näidisloetelu teiste lepingutega, vajab tähelepanu punkt, mis käsitab püsiva tegevuskohana ladu, kus pakutakse ladustamisvõimalust teistele isikutele, samas, kui lõike 4 kohaselt ei peeta püsivaks tegevuskohaks kohta, kus ettevõtja hoiab oma kaubavaru üksnes ladustamiseks või väljapanekuks.

Olukorras, kus Eesti seaduse alusel loodud äriühingul tekib püsiv tegevuskoht Eestis või Hispaanias, tuleb püsiva tegevuskohaga seotud küsimustes arvestada ka seda, et need ei läheks vastuollu Euroopa Liidu õigusega.²⁰⁶ Püsiva tegevuskohaga seotud äritegevuses mängib väga olulist rolli Euroopa Liidu lepingu ja Euroopa Liidu toimimise lepingu konsolideeritud versioonid²⁰⁷, mille artiklid 49-55 peatuvad asutamisõigusel. Euroopa Liidu maksupoliitikas läbivalt rõhutatud kohtuasjas C-81/87 on Euroopa Kohus rõhutanud põhimõtet, et püsival tegevuskohal on õigus samale kohtlemisele kui residentidel.²⁰⁸ Kohtuasjas C-253/03 märkis kohus, et välisriigi filiaalile tuleb võimaldada residendist äriühingutele kohaldatavat maksumäära.²⁰⁹ Kuigi antud õiguse näeb ette ka maksuleping, võib sellegipoolest tulla ette olukord, kus liikmesriik on välisriigi äriühingut ebavõrdselt kohelnud.

Olenemata sellest, kumma riigi residendiks tuleb äriühingut pidada, võib püsival tegevuskohal ilmnedaks maksukohustus ka siis, kui tulu tekib äriühingu residendiriigis või mõnes kolmandas riigis. Selline olukord võib ette tulla siis, kui India või Hispaania residendist äriühingu Eesti filiaal annab laenu mõne teise riigi isikule. Laenult saadud intressid kuuluvad Eestis

²⁰⁵ L. Lehis (viide 8), lk 193.

²⁰⁶ F. Brugger, P. Plansky, lk 309.

²⁰⁷ Euroopa Liidu lepingu ja Euroopa Liidu toimimise lepingu konsolideeritud versioonid. – ELT C 326, 26.10.2012, lk 1-408.

²⁰⁸ EKo 27.09.1988, C-81/87, *The Queen vs. H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc*, p 17.

²⁰⁹ EKo 23.02.2006, C-253/03, *CLT-UFA SA vs. Finanzamt Köln-West*, p-d 31, 33.

maksustatava kasumi koosseisu, kuna ärikasumi maksustamisõiguse tagab see, et tulu on teenitud püsiva tegevuskoha kaudu.²¹⁰

OECD mudellepingu kommentaaride kohaselt võib Eesti teha maksulepingutes reservatsiooni sõltumatu vahendaja kaudu püsiva tegevuskoha määramisel. Enamikes teiste riikide maksulepingutes on ette nähtud, et kui ettevõtja äritegevus toimub teises lepinguosalisel riigis sõltumatu vahendaja kaudu (nt maakler või komisjonär), kelle tegevust võib käsitada tema tavapärase äritegevusega, siis püsivat tegevuskohta ei teki. Eesti võib antud lõiget täpsustada sellega, et kui isik tegutseb täielikult või peaaegu täielikult nimetatud ettevõtja huvides, ei loeta teda sõltumatuks vahendajaks.²¹¹ Ehkki varem sõlmitud maksulepingus Hispaaniaga sellist vahetegemist ei ole, on Indiaga sõlmitud maksulepingus kasutatud väljendit „valdavalt ettevõtja huvides“. See tähendab, et võimaliku sõltumatu vahendaja tegevust peab iga juhtumi korral eraldi hindama, mis aga ei pruugi alati kõige lihtsam olla. Seega juhul, kui India residendiks peetav äriühing kasutab Eestis majandustegevuse läbiviimiseks isikut, kelle tegevus toimub enamjaolt äriühingu huvides, tekib äriühingul Eestis püsiv tegevuskoht.

2.2.2. Kinnisvaratulu

Kinnisvaratulu maksustamise reeglid sätestatakse maksulepingu artiklis 6 ning need kohalduvad üksnes tulule, mida lepinguosalise riigi resident on saanud teise lepingupoole riigis asuvast kinnisvarast. Juhul, kui kinnisvara asub äriühingu residendiriigis või mõnes kolmandas riigis, peab tulu maksustamisel lähtuma maksulepingu artikkel 22 lõikest 1 (lepingus Hispaaniaga artikkel 21 lõige 1), mis sisaldab muu tulu kohta käivaid sätteid. Kui kinnisvarast saadud tulu ei ole saadud püsiva tegevuskoha kaudu, on selle maksustamisõigus residendiriigil.²¹²

Kinnisvaratulu maksustamise omapäraks on see, et artikkel 6 hõlmab kõiki kinnisvarast tekkivaid mis tahes liiki tuluseid, andes seejuures kinnisvara asukohajärgsele riigile piiramatut maksustamisõigust kõikidele kinnisvaratulu liikidele. Eesti tulumaksuseaduse tähenduses võib selliseks tuluks olla näiteks kasu kinnisasja võõrandamisest (§ 29 lg 4 p 1), kinnisasjaga seotud õiguste võõrandamisest (§ 29 lg 4 p 4), kinnisasjalt saadud vilja võõrandamisest (§ 29 lg 4 p 2¹), kinnisasja üürile või rendile andmisest või piiratud asjaõigusega koormamisest (§ 29 lg 6 p 1) või põllumajandusest, metsandusest või maavarade kaevandamisest saadud ettevõtlustulu (§ 29 lg 3). Kinnisvara mõistet on laiendatud ka osaluste äriühingutes ja

²¹⁰ L. Lehis (viide 8), lk 193.

²¹¹ OECD mudellepingu kommentaarid, lk 129.

²¹² OECD mudellepingu kommentaarid, lk 130.

investeeringufondides, mille vara koosneb üle 50% Eestis asuvast kinnisvarast (§ 29 lg 4 p-d 5-6).²¹³

Artikkel 6 lõike 2 kohaselt määratakse mõiste kinnisvara vara asukoha riigi seaduse alusel, kuid see hõlmab nii lepingus Hispaaniaga kui Indiaga igal juhul ka kinnisasja päraldist, kinnisvaraga seotud nõudeõigust, eluskarja, põllumajanduses ja metsanduses kasutatavat seadet, maaomandit käsitleva seadusega sätestatud õigust, kinnisvara kasutusvaldust ning õigust saada tasu maavara leiukoha ja loodusvara kasutamise või kasutusõiguse eest. Nagu nähtub eelnevast lõigust, jaguneb see määratlus Eesti tulumaksuseaduses mitme mõiste vahel („kinnisasi“, „kinnisasjaga seotud asja- või nõudeõigus“, „üür ja rent“, „piiratud asjaõigused“).²¹⁴

Lähtudes eeldusest, et Eesti seaduse alusel loodud äriühingut juhitakse tegelikult näiteks Indiast, mistõttu käsitatakse äriühingut India residendina, kehtivad kinnisvaratulu maksustamisele seatud reeglid olukorras, kus nimetatud äriühing saab tulu Eestis asuvast kinnisvarast. Seejuures ei pea mitteresidendil Eestis kinnisvaratulu maksustamiseks olema isegi püsivat tegevuskohta. Selline põhimõte tuleneb lõigetest 3 ja 4 (lepingus Hispaaniaga lõiked 3 ja 5), mis näevad ette, et tuluallika riigil on õigus maksustada tulu, mis on saadud ettevõtluses kasutatavast kinnisvarast ja selle rendile- või üürileandmisest.

Kokkuvõtvalt lähtuvad mõlemad lepingud kinnisvaratulu maksustamisel küll sarnasest käsitlusest, kuid lepingus Hispaaniaga nähakse allikariigi maksustamisõigust lisaks veel ka siis, kui osalus äriühingus annab selle omanikule õiguse kasutada äriühingu kinnisvara (artikkel 6 lg 4). Seega juhul, kui e-resident või tema poolt välisriigist juhitalval äriühingul on osalus Eesti äriühingus ning ta kasutab viimase kinnisvara, võib selle õiguse isiklikust kasutamisest, rendile andmisest või muul viisil kasutamisest saadud tulu maksustada Eestis.

2.2.3. Dividend

Kuna rahvusvahelises maksuõiguses ja OECD mudellepingus puudub ühtne dividendi definitsioon, võidakse riigiti seda üsna erinevalt mõista. Kuigi Hispaaniaga ja Indiaga sõlmitud maksulepingute artikkel 10 lõige 3 määratleb dividendina tulu osalusest või muust kasumi saamise õigusest, mis ei ole võlanõue, sisaldavad mõlemad lepingud viidet sellele, et dividendi mõiste defineerimisel lähtutakse dividendi maksva äriühingu asukohariigi seadusest. Eestis on see defineeritud TuMS § 18 lg-s 2, mis lihtsustatult öeldes tähendab

²¹³ L. Lehis (viide 8), lk 190-191.

²¹⁴ L. Lehis (viide 8), lk 191.

väljamakset puhaskasumist või eelmiste majandusaastate jaotamata kasumist. Tulenevalt Eesti tulumaksusüsteemi eripärast on oluline täpsustada, et TuMS § 50 lg 1 kohaselt maksustatav „dividendidena jaotatud kasum“ ei ole maksulepingu mõttes dividend, vaid residendist äriühingu kasum.²¹⁵

Dividendide puhul on oluline tähele panna ka seda, et maksulepingud piiravad tuluallikariigi maksustamisõigust tavapärasest madalama maksumääraga. OECD on selleks piirmääraks näinud ette 15%.²¹⁶ Eesti maksulepingutes on kasutusel nii 0%, 5%, 10% kui ka 15% suurusega maksumäärad. Rakendatava määra suurus sõltub üldjuhul dividendi saaja osalusest äriühingus, mistõttu sisaldavad lepingud kahte maksumäära, mida kohaldatakse sõltuvalt sellest, kas osalusüksus on täidetud või mitte. Kuigi soodsama maksumäära jaoks nõutav osaluse suurus on paljudes lepingutes 25% (sh lepingus Hispaaniaga), siis mitmel juhul on see ka 20% või isegi 10%. Eesti-India maksulepingus ei ole seda üldse määratletud, mis tähendab, et sõltumata osaluse suurusest on maksumäär igal juhul 10%.

Kuna tulumaksuseaduse kohaselt Eestis dividende mitteresidendi tuluna ei maksustada, omavad lepingutes ettenähtud maksumäärad tähendust siis, kui Eesti residendist äriühing saab dividende teisest lepinguosalisest riigist. Käesoleva töö seisukohast võib sellisena näha olukorda, kus e-residendi poolt juhitud Eesti äriühing säilitab maksulepingu alusel oma esialgse staatuse ehk Eesti residentsuse, kuid saab dividende näiteks Indiast. Sellisel juhul lubab leping India dividendi brutosummalt võtta maksimaalselt 10% tulumaksu. Samas on ka India loobunud nende maksustamisest osanike tasandil, mis tähendab, et Indiast saadud dividendid on Eesti äriühingu jaoks tulumaksust vabastatud.²¹⁷ Saadud dividendid ei ole aga lõpuni maksuvabad, sest nende edasi jaotamisel peab äriühing ikkagi tulumaksu maksma. Kui nimetatud äriühingut tuleb maksulepingu kohaselt lugeda India residendiks ning ta saab dividende Eesti residendilt, ei rakendata tulumaksu kinnipidamist ka Eestis.

Juhul, kui Eesti residendist äriühing saab dividende Hispaaniast, kohaldatakse lepingust tulenev 5% maksumäär eeldusel, et Eesti äriühingul on osalus Hispaania äriühingus vähemalt 25% (artikkel 10 lõige 2 p a). Kui osaluse suurus on väiksem, siis kehtib dividendile 15% maksumäär (artikkel 10 lõige 2 p b). Teisest Euroopa Liidu liikmesriigist saadud dividendide maksustamisel tuleb aga arvestada direktiiviga 2011/96/EL, mis keelab allikariigis tulumaksu kinnipidamise, kui dividendi saajal oli kahe aasta jooksul dividende maksvas äriühingus

²¹⁵ L. Lehis (viide 8), lk 195-196.

²¹⁶ OECD mudelleping, lk 30.

²¹⁷ KPMG. India Tax Profile. June 2015. – <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/10/india-2015.pdf> (23.04.2016).

vähemalt 10%-line osalus.²¹⁸ Ka siin vajab märkimist, et vastupidises olukorras ei maksustata dividende Eestis mitteresidendi tuluna.

Tulenevalt aga Hispaania maksulepingu protokollis artikkel 10 lisa punktides a ja b sätestatule, ei saaks Eesti residendist äriühing kasutada lepingust tulenevaid eeliseid Hispaanias tekkinud dividendidele, kui üle 50% aktsiakapitalist kuulub näiteks Hispaania e-residendile või äriühingule. Antud piirang ei kohaldu, kui Eesti äriühing on Eestis lisaks varade või osaluse omamisele majanduslikult aktiivne. Lisaks ka siis, kui lepinguosaliste riikide kokkuleppel otsustatakse, et äriühing on majanduslikult aktiivne ning tema asutamise peamine eesmärk ei olnud lepingus ettenähtud eeliste saamine.

2.2.4. Intress

Sarnaselt dividendile on ka intress üks tululiikidest, mille puhul maksulepingud piiravad tuluallikariigi maksustamisõigust tavapärasemast madalama maksumääraga. See tähendab, et kui intressid tekivad tuluallikariigis, siis peab nende maksustamisel lähtuma maksulepingus ettenähtud piirmääradest. Erinevalt dividendidest on intresside maksumäärad peaaegu kõikides lepingutes OECD mudellepingu eeskujul 10% (sh ka lepingutes Indiaga ja Hispaaniaga), vaid mõnel üksikul juhul on see 5% (nt lepingutes Bulgaariaga ja Iisraeliga²¹⁹) või 0% (nt lepingutes Küprosega ja Bahreiniga²²⁰).

Intressi mõistet ja sellega seotud maksustamisõigusi käsitletakse maksulepingu artiklis 11. Riigiti on intressi mõiste tekstid veidi erinevad, kuid põhiliselt mõistetakse sellena igat liiki võlanõudest saadud tulu, olenemata sellest, kas nõue on tagatud või tagamata ja kas see on seotud õigusega osaleda võlgniku kasumis või mitte. Seejuures on oluline tähele panna, et kui dividendi puhul määratakse tuluallikas ära dividendi maksva äriühingu residentsuse järgi, siis intressi puhul on variante rohkem, kuna laenusuhtesse võivad asuda nii füüsilised kui juriidilised isikud, samuti avaliku võimu kandjad. Seepärast loetakse maksulepingus intress tekkinuks riigis, mille residendist isik seda maksab.²²¹

Maksuleping annab intresside maksustamisõiguse sellele lepinguosalise riigile, kelle residendile intressi makstakse, kuid näeb ette, et intressi võib maksustada oma seaduse

²¹⁸ Euroopa Nõukogu direktiiv 2011/96/EL, 30. november 2011, eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (uuesti sõnastatud). – ELT L345/8, lk 1-9.

²¹⁹ Eesti Vabariigi ja Iisraeli Riigi vahelise tulumaksudega topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping. – RT II 2009, 30, 87.

²²⁰ Eesti Vabariigi valitsuse ja Bahreini Kuningriigi valitsuse vaheline tulumaksudega topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping. – RT II, 20.12.2013, 4.

²²¹ L. Lehis (viide 8), lk 198.

kohaselt ka riik, kus intress tekib. Kuna Eesti tulumaksuseaduse kohaselt intresse mitteresidendi tuluna ei maksustata, omab antud lepingu artikkel tähendust eelkõige siis, kui Eesti residendid saavad intressitulu teisest lepinguosalisest riigist. Seega juhul, kui äriühingut loetakse maksulepingu järgi välisriigi residendiks, kes saab intresse Eestist, kuulub nimetatud tulu maksustamisele üksnes välisriigis ja seal kehtiva maksumäära järgi. Vastupidises olukorras ei või teine lepinguosaline riik intressitulule kohaldada kõrgemat tulumaksumäära, kui seda näeb ette vastav maksuleping, milleks nii India kui Hispaania maksulepingute artikkel 11 lõike 2 kohaselt on 10%. Sellisel juhul kuulub nimetatud tulu äriühingu kasumi jaotamise hetkel maksustamisele ka Eestis.

Kuigi maksuleping lubab intressist saadavat tulu maksustada ka riigis, kus see tekib, siis Euroopa Liidu äriühingute intressimaksete korral keelab direktiiv 2003/49/EÜ teatud juhul tulumaksu kinnipidamise. Nimelt on direktiivi artikkel 1 kohaselt tulumaksust vabastatud intressimaksed, mida ühe liikmesriigi äriühing maksab teises liikmesriigis asuvale seotud äriühingule. Artikkel 3 punkti b kohaselt on äriühing teise äriühingu sidusühing, kui ühe äriühingu otsene osalus teise äriühingu kapitalis on vähemalt 25% või teise äriühingu otsene osalus esimeses on vähemalt 25%.²²² Seega, erinevalt Indiast, ei saaks Hispaania residendist äriühing kinni pidada tulumaksu selliselt intressimakselt, mida ta maksab Eestis asuvale seotud äriühingule.

Lisaks eelnevale on intressi maksustamise õigus allikariigil ka siis, kui võlgnevus, millelt intressi tasutakse, on seotud püsivas tegevuskohas toimuva äritegevusega ning intressi maksmise kulu kannab püsiv tegevuskoht, olenemata sellest, kas intressi maksja on lepinguosalise riigi resident või mitte. Sellisel juhul ei lähtuta maksustamistel artiklist 11, vaid kohaldatakse ärikasumi sätteid.²²³ Näiteks, kui välisriigi residendist äriühingu Eestis asuv filiaal annab laenu mõne kolmanda riigi residendile, siis maksustatakse intressitulu äriühingu Eesti püsiva tegevuskoha ärikasumina.

2.2.5. Litsentsitasu

Maksulepingu artikkel 12 sätestab reeglid litsentsitasude maksustamiseks. Mitmetes Eesti maksulepingutes on kasutusel ka sellised mõisted nagu „rojaltid“ ja „kasutustasu“. Litsentsitasu mõiste maksulepingutes sarnaneb paljuski TuMS § 16 lõigetes 2 ja 3 toodule, hõlmates tasusid intellektuaalse omandi kasutada andmise eest kui ka äritegevuses ja

²²² Euroopa Nõukogu direktiiv 2003/49/EÜ, 3. juuni 2003, eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta. – ELT L 157, lk 1-6.

²²³ OECD mudelleping, lk 31.

teadustöös kasutatavaid seadmeid.²²⁴ Eesti ja India leping erineb aga teistest sellega, et annab allikariigile õiguse maksustada lisaks litsentsitasule ka tehnilise teenuse tasu, milleks on artiklites 14 ja 15 käsitlemata maksed juhtimis-, tehnilise- või nõustamisteenuse eest, sealhulgas tasu tehnilise- või muu personaliteenuse eest.

Eesti maksulepingutes on maksumäär üldjuhul 5% ja 10%, kuid osades lepingutes on see ka 0%, 7,5%, 8% või lausa 15%. Kusjuures enamik lepinguid näevad tööstuslike, äriliste või teadusalaste seadmete kasutamise eest võetavalt tasult ette erinevat tulumaksumäära kui muudelt litsentsitasudelt. Näiteks lepingus Hispaaniaga on nendeks vastavalt 5% ja 10% (artikkel 12 lõige 2 p-d a ja b). Kuid lepingutes esineb selles ka mõningaid kõrvalekaldeid, sest India maksulepingus kehtib mõlemal juhul maksimaalselt 10%-line maksumäär (artikkel 12 lõige 2).

Litsentsitasude maksustamisel on oluline tähele panna ka seda, et Eesti lepingud lähtuvad litsentsitasude maksustamisõiguse jaotamisel ÜRO mudellepingust. Kui OECD mudelleping annab maksustamise ainuõiguse nende saaja residendiriiigile,²²⁵ siis ÜRO näidis lubab litsentsitasusid maksustada ka tuluallika riigil, piirates vaid maksumäära.²²⁶ Kuigi dividende ega intresse Eestis mitteresidendi tuluna ei maksustata, siis TuMS § 29 lg 6 p 2 ja § 41 p 8 kohaselt on mitteresidendile makstav litsentsitasu siiski maksustatav. Antud tasult võetav tulumaksumäär on sellisel juhul 10% (TuMS § 43 lg 1 p 2). Sarnaselt intressidele, tuleb ka liikmesriikide vahel litsentsitasude maksustamisel arvestada direktiiviga 2003/49/EÜ, mis keelab tulumaksu kinnipidamise seotud isikute vahelistelt litsentsitasudelt.²²⁷

Eeltoodus tulenevalt erineb välisriigi residendiks loetava äriühingu litsentsitasude maksustamine mõnevõrra dividendide või intresside maksustamisest, kuid sarnaselt nendele võib ka litsentsitasu maksustada allikariik. Juhul, kui näiteks Indiast juhitud äriühing saab litsentsitasu mõnelt Eesti residendist äriühingult, võib India seda maksustada oma riigi seaduse järgi. Sama tulu võib maksustada ka Eesti, võttes maksimaalselt 10% litsentsitasu brutosummast. Hispaania maksulepingu järgi sõltub aga kohaldatav maksumäär sellest, mille eest litsentsitasu makstakse.

²²⁴ L. Lehis (viide 8), lk 200.

²²⁵ OECD mudelleping, lk 32.

²²⁶ United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: United Nations 2011, lk 208.

²²⁷ Euroopa Nõukogu direktiiv 2003/49/EÜ, 3. juuni 2003, eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta. – ELT L 157, lk 1-6.

Ka selle tululiigi juures tuleb mõlemal juhul arvestada püsiva tegevuskoha kaudu saadud litsentsitasu reeglitega. Nimelt sätestab maksulepingu artikkel 12 lõige 4, et kui eelnevalt nimetatud tasu saaja äritegevus toimub püsiva tegevuskoha kaudu teises lepinguosalistes riigis ning see tasu saadakse seal riigis asuva püsiva tegevuskoha kaudu toimivas äritegevuses kasutatavast õigusest või varast, kohaldatakse selle maksustamisele ärikasumi kohta sätestatud. See tähendab, et kui välisriigi residendina käsitatav äriühing saab litsentsitasu Eestis asuvast püsivast tegevuskohast, siis tulenevalt lepingu artiklist 7 maksustatakse see ainult Eestis.

Selleks, et tuluallika riigil oleks õigus litsentsitasu maksustada, on vaja, et see oleks tekkinud antud riigis. Nii India kui Hispaania maksulepingu artikkel 12 lõike 5 kohaselt on litsentsitasu tekkinud lepinguosalistes riigis, kui tasu maksja on selle riigi resident. Kui litsentsitasu on seotud mitteresidendi püsiva tegevuskohas toimuva äritegevusega, mis kannab ka vastava tasu maksmise kulu, on litsentsitasu samuti tekkinud riigis, kus asub püsiv tegevuskoht. Kusjuures leping Indiaga näeb ette, et kui litsentsitasu ei ole tekkinud kummaski lepinguosalistes riigis, kuid litsentsitasu on seotud õiguse või vara kasutamise või kasutamise õigusega ühes lepinguosalistes riigis, siis on litsentsitasu tekkinud riigis, kus toimub selle vara või õiguse kasutamine, mille eest tasu makstakse. Tulenevalt sellest võiks Eestis maksustada litsentsitasu, mida näiteks Soome äriühing maksab India residendile Eestis asuvate seadmete kasutamise eest, olenemata sellest, kas Soome äriühingul on Eestis püsiv tegevuskoht või mitte. Selline olukord tooks aga kaasa topeltmaksustamise, kuna sama litsentsitasu oleks maksustatav ka Soomes.²²⁸

2.2.6. Kasu vara võõrandamisest

Vara võõrandamisest saadud kasu maksustamist reguleerib maksulepingu artikkel 13. Varasemates lepingutes on kasutusel ka selliseid mõisteid nagu „kapitali juurdekasv“ ja „kapitalitulu“. Kasu vara võõrandamisest maksustatakse üldjuhul vara võõrandaja residendiriigis, kuid maksustamisõigus on teatud juhtudel ka tuluallika riigil.²²⁹ Eesti lepingud sarnanevad selles osas üldiselt OECD mudellepingule, kuid mõningad erinevused on äriühingute osaluste võõrandamisel.²³⁰

Esimesel juhul annab Eesti-India maksulepingu artikkel 13 lõige 1 maksustamisõiguse tuluallika riigile, kui lepinguosalise riigi resident saab kasu lepingu artiklis 6 (kinnisvaratulu)

²²⁸ L. Lehis (viide 8), lk 201.

²²⁹ Eelnõu (207 SE) seletuskiri, lk 4.

²³⁰ L. Lehis (viide 8), lk 202.

määratletud ja teises riigis asuva kinnisvara võõrandamisest. Kuna artikkel 6 näeb ette, et kinnisvara mõiste määratakse vara asukoha riigi seaduse alusel, siis võib vara müügist saadud tulu maksustamine riigiti mõnevõrra erineda. Kuigi mudellepingus on välja toodud loetelu, mida see mõiste kindlasti hõlmama peab, võivad lepinguosaliste riikide seadused sisaldada veel täiendavalt mõnda kinnisvara liiki. Probleemiks on asjaolu, et paljudes riikides ei ole sellele mõistele ühtset tähendust. Näiteks Indias sisustatakse kinnisvara mõistet sarnaselt Eestile mitmetes seadustes, kuid ükski neist ei määratle lõplikult selle tähendust.²³¹

Lisaks on artikkel 13 kohaselt tuluallika riigil maksustamise õigus juhul, kui lepinguosalise riigi resident võõrandab osaluse, mille väärtus tuleneb vähemalt 50% ulatuses otseselt või kaudselt teises lepinguosalisest riigis asuvast kinnisvarast. Muul juhul osaluse võõrandamise korral on maksustamise õigus residendiriiigil. See tähendab, et artikkel 13 lõige 2 lubab Eestil maksustada kinnisvarast saadud kasu, kui maksulepingu alusel India residendiks loetav äriühing võõrandab osaluse, mille väärtus tuleneb vähemalt 50% ulatuses Eestis asuvast kinnisvarast. Samas ei ole mitmetes varasemates lepingutes (sh näiteks Hispaania, Kanada²³², Ukraina) ette nähtud osalusele 50%-list väärtuse piirmäära teises riigis asuvast kinnisvarast, vaid maksustamisõigus antakse allikariigile siis, kui võõrandatakse osalus äriühingus, kelle vara koosneb põhiliselt kinnisvarast.

Dots. L. Lehise sõnul võib varasemate maksulepingute formuleeringute ja TuMS § 29 lg 4 p 5 (*võõrandati või tagastati osalus äriühingus, lepingulises investeerimisfondis või muus varakogumis, mille varast võõrandamise või tagastamise ajal või mõnel perioodil sellele eelnenud kahe aasta jooksul moodustasid otse või kaudselt üle 50% Eestis asuvad kinnisasjad või ehitised kui vallasasjad ja milles mitteresidendil oli nimetatud tehingu tegemise ajal vähemalt 10-protsendine osalus*) võrdluses nentida, et antud lepingute kohaselt ei ole Eestil õigus maksustada osaluse võõrandamisest saadud tulu, kui osaluse võõrandamise ajaks oli äriühingu kinnisvara juba võõrandatud. Seevastu uuemate lepingute kohaselt võib tekkida topeltmaksustamine. Seda põhjusel, et kui äriühing võõrandab osaluse, millelt saadud kasu on maksustatav, ei vabasta see äriühingut ennast tulumaksu maksmise kohustusest, kui ta võõrandab Eestis asuva kinnisvara.²³³ Kuna maksuleping Indiaga lähtub uuemast käsitlest, siis võib topeltmaksustamine tekkida juhul, kui e-residendi poolt Indiast juhitud äriühing võõrandab Eestis asuva kinnisvara.

²³¹ B. D. Charan. Definition and Concept of Property. Legal Services India 15 January 2011. – <http://www.legalservicesindia.com/article/article/definition-&-concept-of-property-502-1.html> (08.04.2016).

²³² Eesti Vabariigi ja Kanada vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping. – RT II 1995, 44, 199.

²³³ L. Lehis (viide 8), lk 202.

Viimasena annab maksulepingu artikkel 13 lõige 3 tuluallika riigile õiguse maksustada kasu, mida lepinguosalise riigi residendist äriühing saab sellise vallasvara võõrandamisest, mida kasutatakse teises riigis püsiva tegevuskoha äritegevuses. Lisaks sellele on õigus maksustada kasu, mis saadakse püsiva tegevuskoha (eraldi või koos ettevõttega) võõrandamisest.

2.2.7. Muu tulu

Muu tuluna käsitatakse maksulepingutes tulusid, mida lepingu ülejäänud artiklid ei sisalda. Sellise tulu maksustamisõigus on ainult sellel riigil, kus tulu saaja on resident. Seejuures ei kehti antud reegel kinnisvara ja püsiva tegevuskoha kaudu toimuva ettevõtlusega seotud tuludele, kuna nende maksustamisel tuleb lähtuda vastava artikli sätetest. Kuigi muu tulu hulka kuulub suurem osa TuMS § 29 lõikes 9 loetletud tululiikidest, võib välisriigist saadud tulu rakendusala olla veel laiem ning sisaldada selliseid tululiike, mida muidu Eestis ei maksustata.²³⁴

Ehkki OECD kohaselt tuleks muu tulu maksustamisel järgida residentsuse põhist maksustamist,²³⁵ on mitmetes lepingutes maksustamisõigus ette nähtud ka allikariigil. Selline õigus on piiratud kujul tehtud ka India maksulepingu artikkel 22 lõikes 3, mis lubab allikariigil maksustada ainult hasartmängudest (sh ristsõnadest) saadud tulusid. Hispaaniaaga sõlmitud maksuleping lähtub täielikult residentsusprintsipist (artikkel 21).

2.3. Topeltmaksustamise vältimine

Eelnevates punktides käsitletud tululiikide maksustamisest nähtus, et kui Eesti seaduse alusel loodud äriühingu tegelik juhtimine leiab aset või ta saab tulu teises riigis, ei ole äriühingule tagatud vaid asutamise riigis kohaldatavad maksustamise reeglid, kuna äriühingul võib tekkida maksuresidentsus vastavas välisriigis. Kui lepingutes sisalduvate konkreetsete tululiikide maksustamise sätted reguleerivad topeltmaksustamise vältimist viisil, mis piiravad tuluallika riigi õigust teise lepinguosalise riigi residendi tulusid maksustada, siis näevad lepingud topeltmaksustamise vältimise kohustuse ette ka äriühingu residendiriigile. Selline nõue tuleneb maksulepingu artiklist 23, mis üldjuhul toob kummagi riigi poolt topeltmaksustamise kõrvaldamiseks kasutatavad meetodid eraldi välja.

Indiaga sõlmitud maksulepingu artikkel 23 lõige 1 punkti a kohaselt rakendab India oma residendi tulu topeltmaksustamise vältimiseks tasaarvestusmeetodit. See tähendab, et kui

²³⁴ L. Lehis (viide 8), lk 213.

²³⁵ OECD mudelleping, lk 32.

Eesti äriühingul tekib residentsus Indias, kuid ta saab tulu, mida lepingu järgi võib maksustada Eestis, siis lubab India äriühingu maksukohustusest maha arvata Eestis tasutud tulumaksu. Mahaarvatavaks maksusummaks võib osutuda tulumaks, mida äriühing on tasunud näiteks Eestis asuva püsiva tegevuskoha jaotatud kasumilt või Eestis asuvast kinnisvarast saadud tulult. Samuti Eestist saadud litsentsitasult makstud tulumaks, kuid sellisel juhul näeb TuMS § 43 lg 1 p 2 ja § 41 p 8 tulumaksu kinnipidamist ette 10%-lise määraga. Seega, kui äriühingu osa tulu on maksustatav Eestis, siis lisatakse see tulu küll koduriigi tuludele, kuid Eestis tasutud tulumaks lahutatakse Indias tulumaksust maha.

Kui India kõrvaldab oma residendi topeltmaksustamist tasaarvestusmeetodi kaudu, siis olukorras, kus Eesti residendist äriühing saab tulu Indiast, on tasaarvestusmeetod kasutusel üksnes dividendide, intresside ja litsentsitasude maksustamisel. Kuna nende tululiikide suhtes rakendatakse tuluallika riigis kas lepingust või siseriiklikust õigusest tulenevalt tavapärasest madalamat maksumäära, võib vabastusmeetod anda alusetu maksueelise. Ülejäänud tulude osas näeb maksuleping ette maksust vabastamise, mis annab võrreldes tasaarvestusega soodsama tulemuse. Kuigi Eestis rakendatakse reeglina juriidilise isiku maksustamisel tasaarvestusmeetodit, v.a TuMS § 50 lg-s 1¹ sätestatule (10% osaluse nõude korral välisriigist saadud dividendile ja püsiva tegevuskoha kasumi arvel makstud dividendile), võib vabastusmeetodi rakendamine kõne alla tulla Indias saadud selliste tulude maksustamisel, milles Eesti siseriiklik seadus näeb ette tasaarvestusmeetodit.²³⁶

Tulenevalt eeltoodust sõltub äriühingu lõplik maksukohustus paljuski residendiriigi maksupoliitikast. Indias kehtib residendi maksustamisel 30%-line maksumäär,²³⁷ mis tähendab, et kui Eesti äriühingut tuleb maksulepingu järgi pidada India residendiks, kuid osa tema tulust on teenitud Eestis (nt püsiva tegevuskoha kaudu või kinnisvara müümisest), on tema lõplik maksukohustus suurem, kui see oleks siis, kui äriühing oleks maksuresident Eestis.

Sarnaselt Indiale kasutab ka Hispaania topeltmaksustamise kõrvaldamiseks tasaarvestusmeetodit. Leping Hispaaniaga erineb aga India omast Eesti residendi tulu maksustamisel, kuna sellisel juhul näeb artikkel 23 lõige 2 punkt a (alapunktid i ja ii) ette üksnes tasaarvestusmeetodi kasutamist. Samas tuleb tähele panna, et kuna Eesti rakendab siseriiklikult teatud juhtudel vabastusmeetodit, peab residendi maksustamisel lähtuma soodsama sätte printsiibist. Selline nõue on kirjas ka lepingu artikkel 23 lõike 2 punktis a.

²³⁶ L. Lehis (viide 8), lk 215.

²³⁷ The Income-tax Act, 1961. – Act no. 43 of 1961. – <http://indiacode.nic.in/> (20.04.2016).

Näiteks olukorras, kus äriühingu väljamakstava dividendi aluseks olev dividend on saadud Hispaania residendist äriühingult ja tal oli osalus nimetatud äriühingus vähemalt 10%.

Ehkki leping Hispaaniaga puudutab ka kapitalimakse (artikkel 22) ja kapitalimaksudega maksustamisel tulenevat topeltmaksustamise vältimist, siis on oluline märkida, et Eestis puudub kapitalimaks, mistõttu puudub selles osas ka lepingu rakendamise vajadus.

Lisaks on maksulepingutes klausel, mis näeb ette, et tasaarvestusmeetodi rakendamisel ei ületa mahaarvatav summa maksu seda osa, mis on arvutatud enne maksukohustuse vähendamist tulult, mida võib maksustada Eestis. See tähendab, et välisriigis tasutud tulumaksu ei või maha arvata rohkem kui residendiriigi tulumaksu summa. Kui välisriigi residendi maksukohustus Eestis on väiksem, kui näiteks Indias või Hispaanias, peab äriühing tulumaksu juurde maksma, vastupidisel juhul välisriigis enammakset ei tagastata.²³⁸

²³⁸ L. Lehis (viide 1), lk 229.

KOKKUVÕTE

Äriühingu majandustegevuse üheks osaks on juhtimine, mille all tuleb mõista kõike, mida äriühingu tegevuse korraldamiseks on vaja teha. Ehkki tavapäraselt toimub juhtimine riigis, kus äriühing asub, siis ei pruugi see alati nii olla. Jõudsalt arenev tehnoloogia areng ja rahvusvaheline kaubandus on loonud võimaluse ning vajaduse juhtida äriühingut ka mujalt riikidest. Kuigi äriühingu kaugjuhtimist on võimalik teostada tavapäraste sidevahendite abil, on Eesti loonud välismaalastele e-residentsuse lahenduse, mille abil on veelgi lihtsam juhtida Eesti äriühingut välisriigis viibides. E-residentidele väljastatav digi-ID kaart võimaldab asutada Eesti äriühingu, allkirjastada dokumente, teha pangaülekandeid ja deklareerida Eestis makse – seda kõike ükskõik millisest paigast üle maailma. Pole kahtlustki, et pakutav lahendus on uuenduslik ja populaarne paljude välismaalaste jaoks. Viimast kinnitab ka fakt, et juba praeguseks on Eestis e-residente ligi 10 000 ja nendega seotud ettevõtete arv on suurusjärgus 1000.

Paraku kaasneb välisriigist äriühingu juhtimisega mitmeid maksustamisega seotud probleeme. Nimelt sõltub äriühingu maksustamine eelkõige sellest, millise riigi resident ta on. Residentsuse kaudu määratakse kindlaks äriühingu maksukohustuse ulatus, ehk riik, kellel on õigus maksustada kogu tema maailmatulu. Välisriigist äriühingu juhtimisfunktsioonide teostamine võib aga oluliselt residentsuse määramist mõjutada. TuMS § 6 lg 2 kohaselt loetakse äriühingut Eestis residendiks juhul, kui ta on asutatud Eesti seaduse alusel. See tähendab, et iga äriühing, kes on Eestis loodud ja siin registrisse kantud, on automaatselt Eesti resident. Seevastu rahvusvahelises maksuõiguses lähtutakse residentsuse määramisel reeglina äriühingu tegelikust juhtimiskohast või mõlemast näitajast korraga.

Tegeliku juhtimiskoha probleem seisneb selles, et riigiti võidakse seda defineerida erinevalt. Olenemata sellest, et ühtne arusaam puudub, lähtutakse valdavalt põhimõttest, et tegelik juhtimiskoht asub seal, kus tehakse äriühingu juhtimisega seotud põhilisi ja tähtsamaid toiminguid. Seda isegi juhul, kui äriühingu juhtimisfunktsioone teostab valdusühing või mõni muu volitatud isik. Kuna selline määratlus jätab teatud ulatuses ka tõlgendamisruumi, tuleb seda iga juhtumi korral eraldi hinnata. Probleem suureneb veelgi, kui äriühingu juhtimist viiakse läbi mitmest riigist, mis võib toimuda ka samaaegselt. Näiteks juhul, kui juhatuse koosolekut peetakse video vahendusel, ei pea juhatuse liikmed asuma üldsegi samas kohas. OECD seisukoha järgi võib äriühingul olla küll mitu juhtimiskohta, kuid tal saab olla ainult

üks tegelik juhtimiskoht kindlal ajahetkel. Kuna antud olukorra lahendamist on töö autorile teadaolevalt käsitletud üksnes teoorias, siis võib erialakirjanduse põhjal nentida, et määravaks osutub koht, kus asuvad enamik juhatuse liikmetest, juhatuse esimees või kus tavapäraselt äriühingu juhtimist läbi viiakse.

Nagu eelnevalt öeldud, määratakse residentsusega äriühingu maksukohustuse ulatus. Rahvusvahelises maksustamises lähtutakse põhiliselt residentsuse põhiseest maksustamisest ja tuluallika põhiseest maksustamisest. Esimesel juhul maksustatakse isiku kogu maailmatulu riigis, mille resident ta on. Teine printsiip lähtub põhimõttest, et isiku tulu kuulub maksustamisele selles riigis, kus tulu tekib. Kuna valdavalt lähtuvad riigid residentide ja mitteresidentide tulu maksustamisel erinevatest põhimõtetest, võib nende samaaegne rakendamine põhjustada kollisioonide tekkimist. Kui antud printsiipide kohaselt võivad kaks või enam riiki äriühingu vastavat tulu maksustada, on tulemuseks topeltnmaksustamine. Topeltnmaksustamine võib tekkida ka juhul, kui mitu riiki maksustavad äriühingut kui oma resident (topeltnresidentsus).

Topeltnmaksustamise vältimiseks piisab tihti residendi riigi seaduste asjakohastest sätetest, mis võivad ette näha tasaarvestusmeetodi või vabastusmeetodi rakendamist. Esimesel juhul lisatakse välisriigis saadud tulu kodumaistele tuludele, kuid välisriigis tasutud tulumaks lahutatakse koduriigi tulumaksust maha. Teise variandi kohaselt vabastatakse välisriigis saadud tulu äriühingu koduriigis tulumaksust, mis tähendab, et välisriigis tasutud tulumaks jääb tema välistulude osas lõplikuks maksukohustuseks. Kuigi riigid püüavad topeltnmaksustamist vältida siseriiklike maksuseadustega, on välisriigist saadud tulude maksustamisel oluline tähendus ka maksulepingutel. Seejuures rakendatakse ka maksulepingutes tasaarvestusmeetodit ja vabastusmeetodit.

Maksulepingute rakendamiseks on vaja kindlaks teha, et tulu saaja on lepinguosalise riigi resident. OECD mudellepingu kohaselt tähendab lepinguosalise riigi resident äriühingut, kes on lepinguosalise riigi seaduse alusel maksukohustuslane asukoha, juhtkonna asukoha, asutamise koha või muu sellise kriteeriumi järgi. Kuna Eesti lepingud koostatud OECD mudellepingu järgi, siis saab e-residendi poolt juhitud Eesti äriühingut pidada mõlema riigi residendiks. Topeltnresidentsuse vältimiseks näevad lepingud ette nn seoste lõhkumise reegli. Eesti maksulepingutes on seoste lõhkumise reegel juriidiliste isikute puhul lahendatud erinevalt. Osade lepingute kohaselt tuleb vaadata äriühingu tegelikku juhtimiskohta, asutamiskohta või muid majanduslikke ja materiaalseid näitajaid. Kuid esineb ka lepinguid, milles viidatakse üksnes vastastikkusele kokkuleppele või äriühingu asutamiskohale.

Vaatamata erinevatele käsitlustele, sisaldavad paljud Eesti maksulepingud topeltresidentsuse küsimuses muuhulgas tegeliku juhtimiskoha kriteeriumit. See tähendab, et kui e-resident teostab Eesti äriühingu juhtimist riigis, kellega Eesti on sõlminud sellise maksulepingu, siis muutub äriühing residendiks vastavas välisriigis ning Eesti kaotab õiguse maksustada äriühingu kogu maailmatulu. Taolise käsitlusega on ka töös analüüsitud maksuleping Indiaga, mis näeb ette, et riigid lahendavad residentsuse küsimuse kokkuleppe teel, arvestades tegelikku juhtimiskohta või muud asjaomast tegurit. Ka India siseriikliku õiguse kohaselt loetakse äriühingut India residendiks, kui tema tegelik juhtimine leiab aset Indias. Seega tuleks Indiast juhitud Eesti äriühingut maksulepingu järgi lugeda India residendiks.

Leping Hispaaniaga sisaldab lisaks tegelikule juhtimiskohale veel registreerimis- või asutamiskoha ning teiste oluliste majanduslike- ja materiaalsete näitajate kriteeriumit. See tähendab, et olukorras, kus äriühingu juhtimist teostatakse Hispaanias, võib residentsuse küsimus sõltuda ka sellest, millises riigis on äriühing asutatud ning millises riigis toimub tema majandustegevus. Samas sätestab maksulepingu protokoll, et selline topeltresidentsuse käsitlus kehtib Eesti ja Hispaania vahel seni, kuni Eesti tegeliku juhtimiskoha kriteeriumi oma seadustesse sisse viib. Antud seisukoht näitab ilmekalt seda, et ka Hispaania soovib suhtes Eestiga rakendada üksnes tegeliku juhtimiskoha kriteeriumit. Kuigi hetkel võib Hispaaniast juhitud Eesti äriühingu residentsus sõltuda mitmest faktorist, tuleb arvestada, et nii Hispaania siseriiklik õigus kui ka OECD mudelleping eelistavad tegeliku juhtimiskoha kriteeriumit. Kui Eesti äriühingut juhitakse täielikult Hispaaniast, siis on vähe argumente, mis toetavad äriühingu residentsust Eesti kasuks.

Tulenevalt maksulepingutest Indiaga ja Hispaaniaga, loetakse välisriigis juhitud Eesti äriühingut tõenäoliselt vastava välisriigi residendiks. Siinkohal on oluline märkida, et sarnase käsitlusega lepinguid on Eestil veel teistegi riikidega. Samas on suur hulk lepinguid, mis näevad ette, et residentsuse küsimus tuleb lahendada üksnes kokkuleppe teel. Kui riigid kokkuleppele ei jõua, ei käsitata äriühingut kummagi lepinguosalise riigi residendina ning lepingus ettenähtud eeliseid talle ei kohaldata. See tähendab, et äriühingul tekib topeltresidentsus ning maksukohustus mõlemas riigis. Esineb ka lepinguid, milles viidatakse üksnes asutamiskohale, mis tähendab, et residentsus säilib riigis, mille õiguse alusel see äriühing on loodud. Selliseid lepinguid on Eesti sõlminud mõne üksiku riigiga. Olukorras, kus äriühingut juhitakse riigist, kellega Eestil maksuleping puudub, ei saa loota ka läbirääkimistele, mistõttu on ta korraga mõlema riigi maksuresident.

Sõltuvalt sellest, kas äriühingut tuleb maksulepingu järgi lugeda Eesti või välisriigi residendiks, on ka tema maksukohustus erinevate tululiikide lõikes erinev. Kui Hispaaniast või Indiast juhitalval äriühingul tekib maksuresidentsus vastavas välisriigis, siis rakendatakse tema maailmatulu maksustamisel välisriigi maksumäära. Selles osas kehtivad teatud erisused ja piirangud. Näiteks võib olla tõenäoline, et e-residendi poolt asutatud Eesti äriühing tegutseb osaliselt või täielikult Eestis, omades siin filiaali, müügikohta, kontorit, tehast või muud kohta, mida saab maksulepingu artikkel 5 lõike 1 ja TuMS § 7 lg 1 järgi lugeda püsivaks tegevuskohaks. Nimetatud tegevuskoha kaudu teenitud tulu maksustamisõigus on Eestil. Tulu maksustatakse sel juhul samamoodi nagu residendist äriühingu tulu ehk kasumi jaotamise hetkel. Euroopa Liidu äriühingute püsiva tegevuskohtade osas on ka Euroopa Kohus mitmes lahendis väljendanud seisukohta, et välisriigi filiaalile tuleb võimaldada residendist äriühingutele kohaldatavat maksumäära.

Sarnaselt püsiva tegevuskoha kasumile, maksustatakse tuluallika riigi poolt teisigi tululiike. Näiteks tulu, mida äriühing on saanud Eestis asuvast kinnisvarast, sh nii rendi- ja üüritulu kui ka kinnisvara müügist saadud tulu. Seejuures ei pea vastava tulu maksustamiseks äriühingul olema Eestis isegi püsivat tegevuskohta. Samuti on Eestil maksulepingu järgi õigus maksustada dividende, intresse ja litsentsitasusid, mida välisriigi residendiks loetav äriühing on saanud Eesti residendilt. Nende tululiikide eripäraks on aga see, et maksulepingud piiravad tuluallika riigi maksustamisõigust tavapärasest madalama maksumääraga. Reeglina sõltub dividendilt võetav maksumäär dividendi saaja osalusest äriühingus, kuid esineb ka erandeid. Maksuleping Indiaga osaluse nõuet ei sisalda, mistõttu on dividendilt võetav maksumäär igal juhul 10%. Kuna aga dividende ja intresse tulumaksuseaduse kohaselt mitteresidendi tuluna Eestis ei maksustata, siis ei nende puhul topeltmaksustamist ei teki. Seevastu litsentsitasude suhtes võib siiski tekkida topeltmaksustamine, kuna Eesti lepingud järgivad litsentsitasude maksustamisel ÜRO mudellepingut, mis erinevalt OECD mudellepingust annab maksustamisõiguse ka tuluallika riigile. Samuti lubab TuMS § 29 lg 6 p 2 ja § 41 p 8 mitteresidendile makstavat litsentsitasu maksustada.

Kuigi kasu vara võõrandamisest maksustatakse üldjuhul ainult vara võõrandaja residendiriigis, on teatud juhtudel maksustamisõigus ka tuluallika riigil. Lisaks eelnevalt nimetatud kinnisvara võõrandamisest saadud tulule, on tuluallika riigil maksustamisõigus ka näiteks siis, kui lepinguosalise riigi resident võõrandab osaluse, mille väärtus tuleneb vähemalt 50% ulatuses otseselt või kaudselt teises lepinguosalisest riigis asuvast kinnisvarast. Selline nõue kehtib uuemates lepingutes, mille hulka kuulub ka leping Indiaga. Varasemates lepingutes (sh lepingus Hispaaniaga) ei ole osalusele 50%-list piirmäära ette nähtud ning

maksustamisõigus antakse tuluallika riigile tingimusel, et võõrandatakse osalus äriühingus, kelle vara koosneb põhiliselt kinnisvarast. Uuemad maksulepingud võivad aga põhjustada topeltmaksustamist, kuna osaluse võõrandamisest saadud kasu maksustamine ei vabasta äriühingut ennast tulumaksu maksmise kohustusest, kui ta võõrandab Eestis asuva kinnisvara.

Kokkuvõtvalt sõltub äriühingu tulu maksustamine paljuski maksulepingus sisalduva topeltresidentsuse käsitlusest, mis määrab ära, kellel on õigus maksustada äriühingu kogu maailmatulu. Kui äriühingut juhitakse faktiliselt välisriigis, siis tuleb teda rahvusvahelise maksuõiguse järgi pidada selle riigi residendiks, kus asub tema tegelik juhtimiskoht. Seega muutub äriühing residendiks mõlemas riigis. Topeltresidentsuse küsimuses sisaldavad tegeliku juhtimiskoha kriteeriumit ka mitmed Eesti maksulepingud. Kui äriühingut juhitakse näiteks Indiast või Hispaaniast, tuleb lepingu järgi lugeda teda vastava välisriigi residendiks.

Kokkuvõttes leidis käesolevas magistritöös kinnitust püstitatud hüpotees, et välisriigist juhitaval Eesti äriühingul tekib residentsus välisriigis, mis võib kaasa tuua äriühingu tulu maksustamise nii selles välisriigis kui Eestis. Ehkki maksulepingutega püütakse topeltresidentsust kõrvaldada, võib juhtuda, et riigid residentsuse küsimuses kokkulepet ei saavuta või maksuleping vastava riigiga puudub. See tähendab, et mõlemad riigid hakkavad äriühingut maksustama kui oma resident.

TAXATION OF INCOME OF ESTONIAN COMPANY MANAGED BY E-RESIDENT

Abstract

An integral part of a company's operating activities is management, which should be understood as anything required to carry out the activities of the company. Although normally the company's management takes place in the country, in which the company is located, it may not always be the case. The flourishing development of technology and international trading have created the opportunity and need to administer companies from abroad. Although it is possible to manage a business remotely with traditional means of communication, Estonia has created the e-residency solution for foreigners who can manage their Estonian company from abroad. E-residents are issued a digital ID card that allows them to set up an Estonian company, sign documents, conduct money transfers and declare taxes online in Estonia – all this from any place around the world. There is no doubt that the solution offered is innovative and popular among foreigners. The latter is confirmed by the fact that already now there are nearly 10,000 e-residents in Estonia, and the number of related businesses is about 1,000.

Unfortunately, several taxation issues may result from managing a company from another country. Namely, taxation of a company depends primarily on the country in which it is a resident. The extent of tax liability of the company, *i.e.* the country who is entitled to tax the company's worldwide income, is determined through its residency. However, performing control functions of management from abroad may significantly affect the determination of the residency. In Estonia, according to § 6 subsection 2 of Income Tax Act (ITA), a legal entity is a resident if it is established pursuant to Estonian law. This means that any company that has been established and registered in Estonia is automatically a resident. In contrast, in international taxation, as a rule, the determination of the residency of a legal person is based on its place of effective management or both indicators.

Accordingly, the aim of the present Master's thesis was to analyse taxation of income of Estonian companies managed by e-residents. In so far as taxation largely depends on what kind of business actually takes place in a foreign country, it was also examined how taxation abroad is affected by different economic activities and management tasks of a legal person. The research was based on the hypothesis that an Estonian company managed from abroad

has tax residency there, and this may result in double taxation of income earned by the company.

To achieve the aim, the comparative analytical method was mainly used in the research. The author analysed and compared Estonian national law with tax treaties valid in Estonia, and internationally accepted taxation principles. To get a more detailed analysis, the author studied two Estonian tax treaties. They were selected on the basis of the differences in the rules of determining the residency and tax authority. Since in the European Union it is necessary to consider, in addition, rules that are in force there, the impact of the EU legislation on taxation between the member states, has been analysed. In addition, the author has used Estonian and Russian specialist literature, additional documents of tax treaties, the European Court's judicial practice and laws valid in foreign countries.

As previously stated, principles of international tax authority in the residency context are usually based on the company's place of effective management. Unfortunately, this place may be defined differently in different countries. Regardless of the lack of common understanding in defining the place of effective management, it is commonly accepted that it is located where the main and most important operations related to the management, are carried out. That is valid even when a holding corporation or any other authorized person conducts the management functions. Since such a definition leaves space for interpretation, this should be assessed case by case. The problem is further increased if the company's management is conducted in several countries, which may also take place simultaneously. For example, if the board is having a video meeting, the members do not have to be in the same place. OECD says a company may have several places of management, but it can only have one effective place of management at a given time. The settlement of the situation has been discussed only in theory, and it can be noted on the basis of special literature that the determining factor turns out to be the place where most of the board members are located, or where the management is usually conducted.

International taxation is based primarily on the residency-based taxation and source based taxation. In the first case, a person's worldwide income is taxed in the country, of which (s)he is a resident. The second type of taxation is based on the principle that a person's income is subject to taxation in the country where the income arises. Since countries mostly have different principles when taxing incomes of residents and non-residents, their simultaneous determination could lead to collisions. If according to these principles two (or more) countries

can impose taxes on companies, the result is double taxation. Double taxation can also arise if several countries impose taxes on the company as its resident (double residency).

To avoid double taxation, a resident country's relevant provisions of the law, which may provide a credit method or the exemption method, are usually enough. In the first case, foreign revenue and domestic revenue are totalled up, but the income tax paid abroad is deducted from the income tax paid in the home country. In case of the second variant, the foreign income is released from taxation in the company's home country, which means that the income tax paid abroad remains the final tax liability. While countries try to avoid double taxation with national tax laws, tax treaties have a relevant significance in foreign-sourced income taxation. Thereby, the exemption method and the credit method are also included in tax treaties.

To implement tax treaties, it is necessary to identify the beneficial owner as a resident of a contracting country. According to the OECD model convention a resident of a contracting country is a company, which is taxable under that country's law, based on the residence, place of management, place of establishment, or any other criterion. Since Estonian treaties are drawn up by the OECD model convention, Estonian companies controlled by e-residents, can be considered residents of both countries, according to the treaty. To avoid double residency, treaties provide the so-called tie-breaker rule. Estonian tax treaties concerning legal entities use the tie-breaker rule differently. According to some treaties, the place of effective management, place of its establishment, or some other economic factor is relevant, but there are also treaties, which refer only to a mutual agreement, or the place of establishment.

Despite different approaches, many Estonian tax treaties include in the context of double residency, *inter alia*, the criterion of the place of effective management. This means that if an e-resident manages their Estonian company in a country with which Estonia has entered into a tax treaty of that kind, the company may become a resident in this foreign country, and Estonia has no right to tax the company's worldwide income. In the present theses, the author has analysed such kind of a tax treaty with India, which prescribes that countries shall settle the residency issue by agreement, considering the place of effective management or other relevant factor. Even Indian national law considers a company as a resident of India, if it is effectively managed in India. Thus, by the tax treaty, an Estonian company, which is managed in India, should be regarded as an Indian resident.

The treaty with Spain contains, in addition to the place of effective management, places of registration or establishment, and other key criteria of economic and material indicators. This means that, in a situation where the company's management is carried out in Spain, the issue of residency may also depend on in which country the company was established and in which country the company's business activities are conducted. At the same time, the tax treaty protocol provides that this approach concerning double residency is valid between Estonia and Spain until Estonia introduces the criterion of the place of effective management in its national law. This position clearly shows that Spain also wants to apply only the criterion of the place of effective management. Although at present the residency of Estonian companies managed from Spain, may depend on a number of factors, it must be noted that both the Spanish national law and the OECD model convention prefer the criterion of the place of effective management. Thus, if the company's management is entirely carried out in Spain, there are not many arguments in favour of the company's Estonian residency.

Pursuant to Indian and Spanish tax treaties, an Estonian company managed abroad is likely regarded as a foreign resident. It is important to note here that Estonia has treaties with a similar approach with other countries as well. However, there is a large number of treaties, which prescribe that the residency issue should be resolved only by agreement. If countries do not reach agreement, a company is not considered as a resident by either contracting country and benefits provided in the treaty do not apply. This means that the company has double residency and tax liability in both countries. There are also treaties in which only the place of establishment is referred to, which means that the residency remains in the country under whose law the company was created. Estonia has concluded such treaties with only a few countries. In a situation where the company is managed from a foreign country with which Estonia has not signed a tax treaty, one cannot count on negotiations, which is why the company is a tax resident in both countries.

Depending on whether a company should be considered an Estonian or a foreign resident by the tax treaty, its tax liability for various income types is different. If a company managed in Spain or India, becomes a resident in the respective country, foreign tax rates are imposed on its worldwide income. However, there are certain distinctions and limitations. For example, it is quite likely that an Estonian company established by an e-resident operates in part or in full in Estonia, by having here a branch, point of sale, offices, factories or other places, that can be considered as a permanent establishment according to Article 5, paragraph 1 of Tax Treaty. Estonia has the right to impose tax on the income gained in such a place. This income is taxed in the same way as residents' income, *i.e.* at the moment of profit distribution. The European

Court has also, in several decisions concerning permanent establishments of EU companies, expressed the view that foreign branches should be imposed with the same tax rates as the resident companies.

Similarly to profits to permanent establishment, other income types are also taxed by the country of income source, for example, the profits that the company has received from immovable property, including both, lease and rental income as well as profits from the sale of real estate. In doing so, the company is liable to pay taxes even if it has no permanent establishment in Estonia. Besides, in accordance with the Estonian tax treaty, the government has the right to tax dividends, interest and royalties, that a company as a foreign resident has received from an Estonian resident. This type of income is characterized by the fact that tax treaties limit taxing rights of the source countries by lower tax rates. As a rule, the tax rate imposed on dividends depends on the recipient's participation in a company, but there are exceptions. The tax treaty with India does not provide the participation requirement, so the tax rate imposed on dividends is 10% in each case. However, since according to Income Tax Act (ITA), dividends and interest are not taxed as non-residents' profits in Estonia, double taxation does not arise. Conversely, concerning royalties, double taxation may still arise, since Estonian treaties follow the United Nations model convention when taxing royalties, which unlike the OECD model convention provides taxation right also to the country of source of income. Also, § 29 clause 6, subsection 2, and § 41 subsection 8 of ITA give the right to tax a royalty paid to a non-resident.

While profits gained from the transfer of property are taxed generally only in the transferor's country of residence, in some cases, the source country also has the right to tax. In addition to the aforementioned profits gained for the transfer of real estate, the source country has the right to tax, for example, when a resident of a contracting party transfers its participation, the value of which forms at least 50% directly or indirectly from immovable property situated in the other contracting state. This requirement applies to more recent treaties, including the treaty with India. Earlier treaties (such as the one with Spain) do not provide the 50% limit for participation, and the right to tax shall be given to the source country, provided that the participation is transferred in a company whose assets consist mainly of such property. Newer tax treaties, however, may result in double taxation, since taxation of profits gained from the transferred participation does not free companies from the obligation of paying income tax, when they transfer real estate located in Estonia.

To sum up, taxation of income of a company depends a lot on the approach to double residency provided by a tax treaty, which determines who has the right to tax its worldwide income. If the company is actually managed in a foreign country, then by international tax rules, it is treated as a resident of the country in which it has its place of effective management. Thus, the company becomes a resident in both countries. A number of Estonian tax treaties include the criterion of the place of effective management. If the company is managed, for example, from India or Spain, then on the basis of the treaty, it is considered a foreign resident. Although tax treaties seek to avoid double residency, it may happen that countries do not reach any agreement on the residency issue, or they have not signed a tax treaty. This means that companies have double residency and tax liability in both countries.

To conclude, the hypothesis set up in the present Master's thesis was confirmed: an Estonian company managed from abroad has tax residency there, and this may result in double taxation of income earned by the company.

_____.

_____/allkiri/

Rauno Õismaa

LÜHENDID

EAS – Ettevõtluse Arendamise Sihtasutus

EKo – Euroopa Kohus

EL – Euroopa Liit

ITDS – Isikut tõendavate dokumentide seadus

OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development

OÜ – Osühing

PS – Eesti Vabariigi põhiseadus

RLS – Riigilõivuseadus

TsÜS – Tsiviilseadustiku üldosa seadus

TuMS – Tulumaksuseadus

ÄS – Äriseadustik

ÜRO – Ühinenud Rahvaste Organisatsioon

KASUTATUD KIRJANDUS

1. Albin, T. Püsiva tegevuskoha määramine maksulepingute üldreegli alusel. – Maksumaksja, 2010, nr 5.
2. Aru, A., Lember, P. E-residentsus muudab äriühingute juhtimise välismaalt lihtsamaks. – Äripäeva käsiraamatute õigussari. Tallinn: Äripäeva teabekirjastus 2015. – http://www.tarkgruntesutkiene.com/public-files/uudiskiri_2015_11.pdf (04.01.2016).
3. Brugger, F., Plansky, P. Permanent Establishments in International and EU Tax Law. – Wien: Linde 2011.
4. Charan, B. D. Definition and Concept of Property. Legal Services India 15 January 2011. – <http://www.legalservicesindia.com/article/article/definition-&-concept-of-property-502-1.html> (08.04.2016).
5. Cnossen, S. Taxing Capital Income in the European Union. Issues and Options for Reform. Oxford: Oxford University Press 2000.
6. Deloitte Advisory. Kellele iseseisvus, kellele ike? Tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu 181 SE – Maksumaksja, 2008, nr 3.
7. Deloitte Touche Tohmatsu India Private Limited, The Confederation of Indian Industry. Place of Effective Management. Recommendations on Guidelines to be Issued. September 2015. – <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/tax/in-tax-place-of-effective-management-noexp.pdf> (05.04.2016).
8. EAS. E-residentsus. – <http://www.eas.ee/teenus/e-residentsus/> (26.04.2016).
9. Eesti Vabariigi ja Hispaania Kuningriigi vahelise tulu- ja kapitalimaksudega topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise lepingu ja selle juurde kuuluva protokolliga ratifitseerimise seaduse eelnõu (520 SE) seletuskiri. – <http://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/5c84dbb9-0853-30eb-9f56-7c6d053f391e/Eesti%20Vabariigi%20ja%20Hispaania%20Kuningriigi%20vahelise%20tulu-%20ja%20kapitalimaksudega%20topeltmaksustamise%20v%C3%A4ltimise%20ja%20maksudest%20hoidumise%20t%C3%B5kestamise%20lepingu%20ja%20selle%20juurde%20kuuluva%20protokolliga%20ratifitseerimise%20seadus/> (28.03.2016).
10. Eesti Vabariigi ja India Vabariigi vahelise tulumaksudega topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingu ratifitseerimise seaduse eelnõu (207 SE) seletuskiri. – <http://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/f8cddc11-f831-4dc8-a7eb->

- 062105ec45d1/Eesti%20Vabariigi%20ja%20India%20Vabariigi%20vahelise%20tuluma ksudega%20topeltmaksustamise%20v%C3%A4ltime%20ning%20maksudest%20hoidu mise%20t%C3%B5kestamise%20lepingu%20ratifitseerimise%20seadus/ (28.03.2016).
11. HM Revenue and Customs. Company Residence: the Case Law Rule – Central Management and Control. – <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/intm120060.htm> (30.01.2016).
 12. Isikut tõendavate dokumentide seaduse ja riigilõivuseaduse muutmise seaduse eelnõu (699 SE) seletuskiri. – <http://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/6214b217-ee37-48db-a3b8-f872dff9c40f/Isikut%20t%C3%B5endavate%20dokumentide%20seaduse%20ja%20riigil%C3%B5ivuseaduse%20muutmise%20seadus/> (03.01.2016).
 13. Kelder, K. A. M. E-residentsuse varjatud karid ehk mis juhtub kaugjuhitava äriühinguga? – Maksumaksja 2014, nr 11.
 14. Kirchhof, P. (et al.). International and Comparative Taxation. Essays in Honour of Klaus Vogel. Hague: Kluwer Law International 2002.
 15. Kobetsky, M. International Taxation of Permanent Establishments. Principles and Policy. Cambridge: Cambridge University Press 2011.
 16. KPMG. India Tax Profile. June 2015. – <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/10/india-2015.pdf> (23.04.2016).
 17. KPMG. The CBDT Issues Draft Guiding Principles for Determination of the Place of Effective Management of a Company. – Tax Flash News 24 December 2015. – <http://www.kpmg.com/IN/en/services/Tax/TaxDocuments/KPMG-Flash-News-CBDT-draft-guiding-principles-for-determination-of-POEM-2.pdf> (03.04.2016).
 18. Kurist, A. Püsiva tegevuskoha mõiste rahvusvahelistes maksulepingutes ja Eesti tulumaksuseaduses. – Juridica 1998/9.
 19. Lang, M. (et al.). The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties. Cambridge: Cambridge University Press 2012.
 20. Leas, L. E-residentsus on end aastaga tõestanud, kuid teenust saab veel lihvida. – ERR 02.12.2015. – <http://uudised.err.ee/v/est/6689fd67-51cd-48ab-9dec-3bc1a9d7b592/e-residentsus-on-end-aastaga-toestanud-kuid-teenust-saab-veel-lihvida> (16.01.2016).
 21. Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid. Tartu: Casus Tax Services OÜ 2015.
 22. Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012.
 23. Lymer, A., Hasseldine, J. The International Taxation System. Boston: Kluwer Academic Publishers 2002.

24. Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium. 10 miljoni eestlase programmi viib ellu EASi juurde loodav meeskond. – <https://www.mkm.ee/et/uudised/10-miljoni-e-eestlase-programmi-viib-ellu-easi-juurde-loodav-meeskond> (16.01.2016).
25. Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium. Eesti infoühiskonna arengukava 2020. – https://valitsus.ee/sites/default/files/content-editors/arengukavad/eesti_infouhiskonna_arengukava_2020_0.pdf (03.01.2016).
26. Maksu- ja Tolliamet. Püsiva tegevuskoha kasumi maksustamine. – <http://www.emta.ee/et/ariklient/tulud-kulud-kaive-kasum/pusiva-tegevuskoha-kasumi-maksustamine> (23.03.2016).
27. Maksu- ja Tolliamet. Püsiva tegevuskoha kasumi maksustamine. – <http://www.emta.ee/et/ariklient/tulud-kulud-kaive-kasum/pusiva-tegevuskoha-kasumi-maksustamine> (25.04.2016).
28. OECD Model Convention With Respect To Taxes On Income And On Capital 2014. – <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf> (26.04.2016).
29. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version 2014. – http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page1 (03.01.2016).
30. OECD Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. – Centre for Tax Policy and Administration 2008. – <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/41031455.pdf> (23.03.2016).
31. OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing 2015.
32. Paltsar, L. Eesti residendist äriühingu tulumaksuga maksustamise eripära eelised ja puudused rahvusvahelises konkurents. Magistritöö. Tartu 2015.
33. Panayi, C. H. J. I. Double Taxation, Tax Treaties, Treaty Shopping and the European Community. – Eucotax Series on European Taxation. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2007.
34. Pistone, P. The Impact of Community Law on Tax Treaties. Issues and Solutions. – Eucotax Series on European Taxation. London: Kluwer Law International 2002.
35. PwC. Spain. Corporate – Corporate Residence. Worldwide Tax Summaries (Last Reviewed – 15 February 2016). – <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Spain-Corporate-Corporate-residence> (02.04.2016).

36. Rahandusministeerium. Topeltmaksustamise vältimise lepingud. – <http://www.fin.ee/81502/> (25.03.2016).
37. Reimer, E. Permanent Establishments: A domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2011.
38. Schäfer, A. International Company Taxation in the Era of Information and Communication Technologies. Issues and Options for Reform. Frankfurt: Deutscher Universitäts-Verlag 2006.
39. Siseministeerium. Ainulaadne lahendus avab välismaalastele Eesti e-teenused. – <https://www.siseministeerium.ee/et/ainulaadne-lahendus-avab-valismaalastele-eesti-e-teenused> (03.01.2016).
40. The Department of the Treasury. Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce. – Office of Tax Policy. Washington, D.C.: November 1996. – <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/internet.pdf> (28.02.2016).
41. Torga, M., Espenberg, K. E-residentsuse projekti tsiviilõiguslike riskide kaardistamine: lõpparuanne. Tartu: Tartu Ülikooli sotsiaalteaduslike rakendusuuringu keskus RAKE 2015.
42. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: United Nations 2011.
43. Varul, P. jt (koost). Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2010.
44. Vogel, K. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD-, UN-, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital, with Particular Reference to German Treaty Practice. London: Kluwer Law International 1997.
45. Õiguskantsleri 05.09.2012 seisukoht nr 6-1/120508/1204133 vastuolu mittetuvastamise kohta. Dividendide maksustamise sõltuvus Eesti äriühingu osalusest teises Eesti äriühingus. – http://oiguskantsler.ee/sites/default/files/field_document2/6iguskantsleri_seisukoht_vastuolu_puudumise_kohta_dividendide_maksustamise_soltuvus_eesti_ariuhingu_osalusest_teises_eesti_ariuhingus.pdf (12.02.2016).
46. Äriseadustiku ja teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu väljatöötamise kavatsus. – http://www.koda.ee/public/VTK_AS_jt_seaduste_muutmine_08.10...pdf (03.01.2016).

KASUTATUD ÕIGUSAKTID

47. „Eesti infoühiskonna arengukava 2020“ ja selle rakendusplaani aastateks 2014-2015 heakskiitmine. – RT III, 19.11.2013, 14.
48. Eesti Vabariigi Põhiseadus. RT 1992, 26, 349; RT I, 15.05.2015, 2.
49. Euroopa Liidu lepingu ja Euroopa Liidu toimimise lepingu konsolideeritud versioonid. – ELT C 326, 26.10.2012, lk 1-408.
50. Euroopa Nõukogu direktiiv 2003/123/EÜ, 22. detsember 2003, millega muudetakse direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta. – ELT L 007, 13.01.2004, lk 1-9.
51. Euroopa Nõukogu direktiiv 2003/49/EÜ, 03. juuni 2003, eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta. – ELT L 157, lk 1-6.
52. Euroopa Nõukogu direktiiv 2011/96/EL, 30. november 2011, eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (uuesti sõnastatud). – ELT L345/8, lk 1-9.
53. Euroopa Nõukogu direktiiv 90/435/EMÜ, 23. juuli 1990, eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta. – ELT L 225, lk 1-9.
54. Isikut tõendavate dokumentide seadus. – RT I 1999, 25, 365; RT I, 23.03.2015, 17.
55. Isikut tõendavate dokumentide seaduse ja riigilõivuseaduse muutmise seadus. – RT I, 29.10.2014, 1.
56. Rahvusvaheliste lepingute õiguse Viini konventsioon. – RT II 2007, 15.
57. The Income-tax Act, 1995. – Act no. 43 of 1961. – <http://indiacode.nic.in/> (24.01.2016).
58. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. – RT I 2002, 35, 216; RT I, 12.03.2015, 106.
59. Tulumaksuseadus. – RT I 1999, 101, 903; RT I, 17.12.2015, 23.
60. Äriseadustik. – RT I 1995, 26, 355; RT I, 30.12.2015, 73.

KASUTATUD VÄLISLEPINGUD

61. Agreement Between the Republic of India and the Republic of Estonia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income. – https://www.riigiteataja.ee/aktalisa/2240/5201/2002/India_engl.pdf# (28.03.2016).
62. Eesti Vabariigi ja Ameerika Ühendriikide vaheline tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping. – RT II 1998, 40, 94.
63. Eesti Vabariigi ja Bulgaaria Vabariigi vaheline tulumaksudega topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping. – RT II 2008, 33, 100.
64. Eesti Vabariigi ja Hispaania Kuningriigi vaheline tulu- ja kapitalimaksudega topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise leping. – RT II 2004, 41, 150.
65. Eesti Vabariigi ja Iisraeli Riigi vahelise tulumaksudega topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping. – RT II 2009, 30, 87.
66. Eesti Vabariigi ja India Vabariigi vaheline tulumaksudega topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping. – RT II, 24.05.2012, 2.
67. Eesti Vabariigi ja Kanada vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping. – RT II 1995, 44, 199.
68. Eesti Vabariigi ja Serbia Vabariigi vaheline tulumaksudega topeltmaksustamise vältimise leping. – RT II 2009, 31, 93.
69. Eesti Vabariigi ja Soome Vabariigi vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping. – RT II 1993, 37, 113.
70. Eesti Vabariigi valitsuse ja Bahreini Kuningriigi valitsuse vaheline tulumaksudega topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping. – RT II, 20.12.2013, 4.
71. Eesti Vabariigi valitsuse ja Küprose Vabariigi valitsuse vaheline tulumaksudega topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping ja selle juurde kuuluv protokoll. – RT II, 04.10.2013, 2.
72. Eesti Vabariigi valitsuse ja Türgi Vabariigi valitsuse vahelise tulumaksudega topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping. – RT II 2005, 4, 12.

73. Eesti Vabariigi valitsuse ja Ukraina valitsuse vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping. – RT II 1996, 42, 172.

KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA

- 74. EKo 27.09.1988, C-81/87, *The Queen vs. H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc.*
- 75. EKo 12.05.1998, C-336/96, *Mr and Mrs Robert Gilly vs. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin.*
- 76. EKo 05.11.2002, C-208/00, *Überseering BV vs. Nordic Construction Company Baumanagement GmbH.*
- 77. EKo 23.02.2006, C-253/03, *CLT-UFA SA vs. Finanzamt Köln-West.*
- 78. EKo 14.12.2006, *Denkavit Internationaal vs. Denkavit France.*
- 79. EKo 08.11.2007, C-379/05, *AmurtaSGPS vs. Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam.*
- 80. EKo, 20.05.2008, *Staatssecretaris van Financiën vs. Orange European Smallcap Fund NV.*
- 81. EKo 16.07.2009, C-128/08, *Jacques Damseaux vs. Belgia riik.*

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Rauno Õismaa (sünnikuupäev: 17.06.1989)

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose „**E-residendi poolt juhitava Eesti äriühingu tulu maksustamine**“, mille juhendajad on Villy Lopman, LL.M ja dr. iur. Lasse Lehis,
 - 1.1.reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
 - 1.2.üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.
2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.
3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tallinnas, **02.05.2016**